

057 834
ant
p c.1

**PENGAMBILAN KEPUTUSAN ETIK AUDITOR PEMERINTAH
DALAM SITUASI KONFLIK AUDIT : PENGARUH INTERAKSI
LOCUS OF CONTROL DAN KOMITMEN PROFESI DENGAN
KESADARAN ETIK**

TESIS

**Diajukan Kepada Pengelola Program Studi Magister Akuntansi
Universitas Diponegoro
Untuk memenuhi sebagian syarat guna
Memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi**



5 B/C
23 ribing

Diajukan oleh :
Nama : Kotot Gutomo
NIM : C4C000151

Kepada

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA – UNIVERSITAS DIPONEGORO
TAHUN 2003**

Tesis berjudul

**PENGAMBILAN KEPUTUSAN ETIK AUDITOR PEMERINTAH
DALAM SITUASI KONFLIK AUDIT : PENGARUH INTERAKSI
LOCUS OF CONTROL DAN KOMITMEN PROFESI DENGAN
KESADARAN ETIK**

yang dipersiapkan dan disusun oleh

Kotot Gutomo

Telah dipertahankan didepan Dewan Penguji pada tanggal 7 Januari 2003
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Dewan Penguji :

Pembimbing Utama / Ketua

Dr. Imam Ghozali, Mcom., Akt.

Pembimbing Anggota

Dr. Arifin Sabeni, Mcom. Hons.

Anggota

Drs. M. Kholiq Mahfud, MSI

Anggota

Drs. Abdul Rochman, Msi., Akt

Anggota

Drs. Agus Purwanto, Msi., Akt

Semarang, 7 Januari 2003

Universitas Diponegoro

Program Pasca Sarjana

Program Studi Magister Akuntansi

Ketua Program

Drs. Muhamad Nasir, Msi., Akt



UPT-PUSTAK-UNDIP

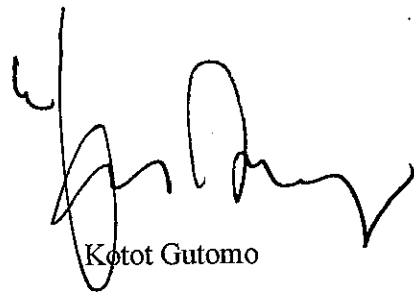
No. Daft: 2220/T/MAU/03

Tgl. : 10 Feb 04

PERNYATAAN

Saya yang bertandatangan dibawah ini menyatakan, bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya sendiri. Tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu perguruan tinggi atau karya yang pernah ditulis atau diterbitkan orang lain, kecuali yang secara tertulis di atau dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka.

Karya ini adalah milik saya dan pertanggungjawabannya sepenuhnya berada pada saya.



Kotot Gutomo

ABSTRACT

The research had been done to give empirical argumentations about auditor behaviors in making ethical decision for given opinion, whether it's based on independence or not. This research try to check the influence interaction between locus of control and professional commitment (cognitive style) with ethical awareness on making ethical decision of governmental auditor in audit conflict situation.

Subject of the research involved public sector accountants (government accountants). From 225 of questionnaires which was sent to chosen accountants, 88 were government accountants. Data processing had been done by Multiple Regression Technique.

The research shows that the significant influence in interaction locus of control and professional commitment with ethical awareness as moderating variable on making ethical decision of government auditor in accepting or rejecting client demands that against professional ethics. It can be resulted after eliminating the restrictions of surveying first.

Implications of the research tells us, personality variable locus of control and professional commitment give positive contributions to government auditor's independence. Ethical awareness gives dominant contributions too. In special condition (external locus of control or low-professional commitments), with high-Ethical awareness will push government auditor to be more independence. So, from the research we hope we can take concrete benefit to solve the problems related to accountant's ethics, to answer the public trust about given opinion.

Key words : Locus of control ,Professional commitment , Ethical awareness , and Ethical decision of auditor

ABSTRAK

Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk memberikan argumentasi empiris tentang perilaku auditor dalam pengambilan keputusan etik atas opini yang diberikan, apakah sudah mencerminkan sikap yang independen atau tidak. Dalam penelitian ini menguji pengaruh interaksi antara *locus of control* dan komitmen profesi dengan kesadaran etik (*cognitive style*) terhadap pengambilan keputusan etik auditor pemerintah dalam situasi konflik audit.

Subyek penelitian mencakup para akuntan kompartemen sektor publik (akuntan pemerintah). Dari 225 kuisioner yang dikirim kepada akuntan yang dipilih diperoleh responden sebanyak 88 akuntan pemerintah. Pengolahan data dilakukan dengan teknik regresi berganda.

Hasil penelitian menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan dalam interaksi antara *locus of control* dan komitmen profesi dengan kesadaran etik terhadap pengambilan keputusan etik auditor pemerintah dalam menerima atau menolak permintaan klien yang menyimpang dari etika profesinya. Hasil tersebut diperoleh setelah mengeliminir keterbatasan penelitian terdahulu.

Implikasi dari penelitian ini menjelaskan, bahwa variabel personalitas dalam hal ini *locus of control* dan komitmen profesi memberikan kontribusi yang mendukung tingkat independensi seorang auditor pemerintah. Demikian juga halnya dengan kesadaran etik, kontribusi yang diberikan begitu dominan. Bahkan dalam kondisi tertentu (*locus of control* eksternal atau komitmen profesi rendah), dengan kesadaran etik yang tinggi akan mendorong seorang auditor pemerintah untuk bersikap lebih independen. Dengan demikian, dari hasil penelitian ini diharapkan dapat diambil suatu manfaat konkrit dalam menangani permasalahan yang berkaitan dengan etika profesi akuntan, guna menjawab kepercayaan masyarakat atas opini yang diberikan.

Kata-kata kunci : *Locus of control*, Komitmen Profesi, Kesadaran Etik, dan Keputusan Etik Auditor.

Seiring kelahiran Putra kami yang ketiga

Keny Muhamada

Semarang, 22 November 2002

KATA PENGANTAR

Segala puji kehadiran Allah SWT karena atas rachmat dan ridho 'Nya kami dapat menyelesaikan penelitian dan pendidikan ini dan tanpa bimbinganNya segala ilmu dan karya yang kami dapatkan ini hanya akan sia-sia.

Penelitian ini mengambil judul “PENGAMBILAN KEPUTUSAN ETIK AUDITOR PEMERINTAH DALAM SITUASI KONFLIK AUDIT : PENGARUH INTERAKSI *LOCUS OF CONTROL* DAN KOMITMEN PROFESI DENGAN KESADARAN ETIS”, yang kami ajukan, selain sebagai syarat penyelesaian studi juga karena adanya keprihatinan melihat masih banyaknya pelanggaran masalah etika yang dilakukan oleh para auditor pemerintah.

Pada kesempatan ini ucapan terimakasih kami sampaikan kepada keluarga atau pihak-pihak lain yang tidak dapat kami sebutkan satu persatu. Penghargaan dan ucapan terimakasih atas segala bentuk bantuan baik moril maupun materiil khususnya kami sampaikan kepada:

1. Dr. Imam Ghozali, Mcom.,Akt dan Dr. Arifin Sabeni, Mcom.Hons. selaku pembimbing yang senantiasa mendorong dan memberi arahan dalam menyelesaikan pendidikan.
2. Kepala Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah yang telah memberikan ijin untuk melakukan pendidikan dan memberikan arahan-arahan yang diperlukan, serta rekan-rekan se-profesi di Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah.
3. Rekan-rekan BPKP Pusat, Perwakilan DKI I dan II, Perwakilan Provinsi Jawa Timur, Kantor Pelayanan Pajak Semarang Selatan, serta rekan-rekan Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak Surakarta.
4. Segenap staf dan karyawan program magister sains yang telah membantu penulis baik langsung maupun tidak langsung selama menempuh studi.
5. Allah SWT yang telah memberikan kekuatan dan rachmatNya serta Isteri dan anak-anakku yang senantiasa memberikan semangat dan dorongan untuk penyelesaian studi.

Sebagai akhir kata, penulis menyadari bahwa masih terdapat kekurangan dari penelitian ini, untuk itu segala kritik dan saran sangat kami hargai demi perbaikan penelitian mendatang.

Semarang, 7 Januari 2003

Penulis

DAFTAR ISI

ABSTRACT	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR TABEL	iii
DAFTAR GAMBAR	iv
DAFTAR LAMPIRAN	v

I. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Perumusan Masalah	5
1.3. Tujuan Penelitian	6
1.4. Manfaat Penelitian	6

II. TELAAH PUSTAKA DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

2.1. Telaah Pustaka	7
2.1.1. Etika Profesi	8
2.1.2. Pengambilan Keputusan Etik	10
2.2. Penelitian Terdahulu	12
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis	14
2.3.1. Kesadaran Etik	14
2.3.2. Locus of Control	16
2.3.3. Komitmen Profesi	17
2.4. Perumusan Hipotesis	20
2.4.1. Interaksi Locus of Control dengan Kesadaran Etik	20
2.4.2. Interaksi Komitmen Profesi dengan Kesadaran Etik	22

III.	METODE PENELITIAN	
3.1.	Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel	24
3.2.	Metode Pengumpulan Data	26
3.3.	Operasionalisasi dan Pengukuran Variabel	26
3.3.1.	Locus oof Control	26
3.3.2.	Komitmen Profesi	27
3.3.3.	Kesadaran Etik	27
3.3.4.	Respon Auditor dalam Situasi Konflik Audit	28
3.4.	Teknik Analisis	29
IV.	ANALISIS DATA	
4.1.	Gambaran Umum Responden	34
4.2.	Uji Validitas dan Reliabilitas Data	36
4.3.	Uji Asumsi Penyimpangan Klasik	36
4.3.1.	Uji Multikolinieritas	36
4.3.2.	Uji Heterokedastisitas	38
4.3.3.	Uji Autokorelasi	38
4.4.	Pengujian Hipotesis	39
4.4.1.	Pengujian Hipotesis I	39
4.4.2.	Pengujian Hipotesis II	44
4.5.	Pembahasan dan Implikasi Hasil Penelitian	49

V SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan	51
5.1.1. Hasil Penelitian	51
5.1.2. Keterbatasan Penelitian	52
5.2. Saran	52

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

	Hal
4.1. Pendidikan Responden	34
4.2. Masa Kerja Responden	35
4.3. Karakteristik Variabel	35
4.4. Analisis Korelasi antar Variabel	37
4.5. Analisis Interaksi antara <i>Locus of Control</i> dengan Kesadaran Etik	40
4.6. Respon Auditor dalam situasi konflik audit pada kondisi <i>Locus of Control</i> (internal-eksternal) dan Kesadaran Etik (tinggi-rendah) Diluar Prediksi	43
4.7. Hasil Analisis Interaksi antara Komitmen Profesi dengan Kesadaran Etik	44
4.8. Respon Auditor dalam situasi konflik audit pada kondisi Komitmen Profesi (tinggi-rendah) dan Kesadaran Etik (tinggi-rendah) Diluar Prediksi	48

DAFTAR GAMBAR

	Hal
2.1. Model interaksi antara <i>Locus of Control</i> dengan Kesadaran Etik	20
2.2. Model interaksi antara Komitmen Profesi dengan Kesadaran Etik	23
3.1. Garis interaksi antara variabel personalitas (<i>locus of control</i> dan Komitmen Profesi) dengan variabel moderating (Kesadaran Etik)	32
4.1. Uji Heterokedastisitas Persamaan I	37
4.2. Uji Heterokedastisitas Persamaan II	37
4.3. Hasil Pengujian Persamaan Durbin Watson Persamaan I	39
4.4. Hasil Pengujian Persamaan Durbin Watson Persamaan II	39
4.5. Grafik <i>Inflection Point</i> interaksi antara <i>Locus of Control</i> dengan Kesadaran Etik	42
4.6. Grafik <i>Inflection Point</i> interaksi antara Komitmen Profesi dengan Kesadaran Etik	46

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Keputusan pemerintah yang diberikan pada 36 (tiga puluh enam) Bank yang dinyatakan dalam kondisi Bank Beku Kegiatan Usaha (BBKU) pada tahun 1999 dan kasus yang menyangkut Bank Duta (1990) dan BAPINDO (1994), yang berakhir dengan dilikuidasinya kedua bank tersebut, serta kasus lain kegagalan bisnis BUMN, mark up di PERTAMINA, dan PT. PLN (Persero). Khusus yang terjadi pada instansi pemerintah, kejadian tersebut merupakan cerminan ketidak-mampuan auditor pemerintah dalam menjalankan profesinya guna mengidentifikasi adanya praktek penyimpangan pada badan usaha tersebut. Dalam skala internasional, integritas akuntan Amerika Serikat dicoreng dengan skandal yang melanda Enron Corp, World Com, Xerox, Tyco, Global Crossing, dan Merrill Lynch. Kasus yang terjadi menyebabkan kerugian investor pasar modal karena mempercayai laporan keuangan yang telah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) *the big five* tersebut dan dinyatakan memiliki pendapatan (laba) yang besar, tapi tiba-tiba saja nilai sahamnya hancur lebur.

Kejadian-kejadian tersebut secara arif harus disikapi oleh profesi akuntan, karena opini yang diberikan akan digunakan dalam pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Atas kondisi tersebut, isu mengenai etika merupakan hal yang mendapat porsi perhatian lebih oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) untuk dikembangkan dan dibenahi dalam prakteknya.

Pada dasarnya setiap orang yang menjalankan pekerjaan bebas untuk melayani kepentingan masyarakat dan negara serta mendapat kepercayaan untuk melaksanakan pekerjaan itu, berkewajiban menjaga kepercayaan yang diberikan dengan berperilaku sesuai dengan yang diharapkan anggota masyarakat kepadanya. Untuk menjaga nama baik profesi dan melindungi masyarakat maka pada umumnya organisasi profesi menetapkan ketentuan-ketentuan mengenai perilaku yang harus dipatuhi oleh anggotanya. Ketentuan-ketentuan mengenai perilaku yang dibuat secara tertulis oleh organisasi profesi yang lazim disebut kode etik.

Kode etik Ikatan Akuntan Indonesia dalam pasal 1 ayat (2) mengamanatkan : Setiap anggota harus mempertahankan integritas dan obyektivitas dalam melaksanakan tugasnya. Dengan mempertahankan integritas, ia akan bertindak jujur, tegas dan tanpa pretensi. Dengan mempertahankan obyektivitas, ia akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya. Dengan demikian masyarakat dapat menilai, sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya.

Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) berdasarkan Inpres 15/1983 terdiri antara lain Inspektur Jenderal di Departemen (Itjen) dari Badan Pengawas Propinsi/Kabupaten/Kota selaku aparat pengawas intern instansi serta Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektur Jenderal Pembangunan (Irjenbang) selaku aparat pengawas ektern instansi/intern pemerintah. Dibandingkan dengan akuntan yang bekerja pada KAP para akuntan yang bekerja selaku APFP terlepas dari resiko akan kehilangan klien apabila tidak menuruti kehendaknya untuk berbuat tidak etik, karena

klien auditor pemerintah pada umumnya atas perintah bukan atas permintaan. Namun hal ini bukan berarti tidak ada konflik dalam pengambilan keputusan berdasarkan nilai-nilai yang saling bertentangan. Konflik yang terjadi bisa timbul dari hubungan antar auditor, yaitu ketua tim dengan anggotanya maupun atasannya (supervisor) atau antara auditor dengan obyek audit (klien) itu sendiri. Dengan demikian pertimbangan profesional berlandaskan pada nilai dan keyakinan individu, serta kesadaran moral memainkan peranan yang penting dalam pengambilan keputusan akhir.

Pada dasarnya, konflik terjadi bila dalam satu peristiwa terdapat dua atau lebih pendapat atau tindakan yang dipertimbangkan. Konflik tidak harus berarti berseteru, meski situasi ini dapat menjadi bagian dari situasi konflik. Menurut Daniel Webster (2000) konflik didefinisikan sebagai :

1. persaingan atau pertentangan antara pihak-pihak yang tidak cocok satu sama lain;
2. keadaan atau perilaku yang bertentangan (misalnya pertentangan pendapat, kepentingan, atau pertentangan antar individu) ;
3. perselisihan akibat kebutuhan, dorongan, keinginan, atau tuntutan yang bertentangan ;
4. perseteruan

Auditor pemerintah yang melakukan audit atas laporan keuangan instansi pemerintah (Departemen / Lembaga/ BUMN/D) dituntut untuk bertindak profesional dengan mentaati standar audit dan aturan perilaku audit yang telah ditetapkan. Hal tersebut menjadi penting, karena kontribusi BUMN/D dalam perkembangan perekonomian nasional sangat besar peranannya, melalui pembagian laba yang diberikan kepada pemerintah. Dengan demikian fungsi audit yang merupakan lini pertahanan akhir

seoptimal mungkin harus dapat menjaring penyimpangan – penyimpangan yang terjadi, dan semua itu tidak terlepas dari peran etika moral dari para auditor pemerintah yang ada.

Penelitian-penelitian terdahulu yang berlandaskan psikologi sosial dengan menekankan pada pentingnya proses kognitif individual diakui mempunyai pengaruh dalam pengambilan keputusan etik individual. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang telah dilakukan oleh Umi Muawanah pada tahun 2000 yang menguji pengaruh interaksi *cognitive style* terhadap hubungan antara variabel-variabel personalitas dengan respon auditor (kantor akuntan publik) dalam situasi konflik audit.

Trevino (1986) menyatakan bahwa pengembangan kesadaran moral individual, yang merupakan proses kognitif, menentukan bagaimana seseorang individu memikirkan dilema etik, proses untuk memutuskan apa yang benar dan salah dalam suatu situasi. Namun kesadaran akan benar dan salah saja tidak cukup menjelaskan atau memprediksi perilaku pengambilan keputusan etik. Maka diperlukan variabel yang dapat berinteraksi dengan komponen kognitif untuk menentukan bagaimana individu berperilaku dalam merespon dilema etik (Tsui dan Gul, 1996). Selanjutnya dalam literatur akuntansi keperilakuan disebutkan bahwa interaksi antara aspek personalitas dengan *cognitive style* bisa mempengaruhi perilaku pengambilan keputusan (Siegel dan Marconi, 1989). Individu dengan tipe personalitas yang sama bisa memiliki *cognitive style* yang berbeda, sehingga keputusan yang diambil bisa berbeda, yang berarti perilakunya bisa berbeda.

Berdasarkan pada pemikiran diatas, penelitian ini akan menguji pengaruh variabel personalitas terhadap pengambilan keputusan dalam dilema etik. Penelitian ini bertujuan untuk mengulas dan menguji gagasan bahwa variabel personal seperti *locus of*

control dan komitmen profesi serta komponen kognitif kesadaran etik akan berpengaruh terhadap pengambilan keputusan auditor dalam situasi konflik. Auditor dalam hal ini dikhususkan pada auditor pemerintah.

1.2. Perumusan Masalah

Faktor-faktor yang dapat diidentifikasi sebagai penyebab timbulnya konflik audit yang pada akhirnya mempengaruhi perilaku auditor pemerintah dalam pengambilan keputusan menerima atau menolak tekanan atasan selaku supervisor / manajer dalam situasi konflik audit, yang menghendaki hasil audit diungkap tidak sesuai dengan standar yang berlaku. Penekanan pada variabel personal ini dilandasi oleh pemikiran yang disampaikan oleh Siegel dan Marconi (1989) bahwa variabel personalitas merupakan variabel yang paling dekat berhubungan dengan perilaku auditor. Maka masalah yang hendak diuji dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Apakah kesadaran etik sebagai *moderating variable* mempunyai pengaruh pada hubungan antara *Locus of control* dengan pengambilan keputusan etik auditor pemerintah dalam situasi konflik audit ; dan
2. Apakah kesadaran etik sebagai *moderating variable* mempunyai pengaruh pada hubungan antara Komitmen Profesi dengan pengambilan keputusan etik auditor pemerintah dalam situasi konflik audit.

1.3. Tujuan Penelitian

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui dan memberikan bukti empiris bahwa interaksi antara proses kognitif dan personalitas bisa memprediksi dan menjelaskan perilaku etik akuntan. Khususnya penelitian ini bertujuan untuk menguji :

1. Pengaruh interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etik terhadap perilaku pengambilan keputusan auditor pemerintah dalam situasi konflik audit.
2. Pengaruh interaksi antara komitmen profesi dengan kesadaran etik terhadap perilaku pengambilan keputusan auditor pemerintah dalam situasi konflik audit.

1.4. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi :

1. Pemerintah, memberikan gambaran yang lebih konkrit mengenai kondisi auditor pemerintah dengan harapan ada upaya untuk mengeliminir konflik tersebut pada masa mendatang dengan meningkatkan profesionalisme auditor pemerintah dalam menjalankan tugas.
2. Akademisi, sebagai dukungan empiris guna memperjelas hubungan teoritis antara variabel personalitas, kesadaran etik, dan perilaku auditor yang selanjutnya berguna bagi para profesi akuntan dan pendidik dalam melakukan intervensi guna meningkatkan kesadaran etika melalui bidang pendidikan.
3. Praktisi, diharapkan dapat memberikan dukungan pada usaha untuk melakukan pembenahan terhadap variabel-variabel yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan etika auditor dalam praktik.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

2.1. Telaah Pustaka

Perilaku pengambilan keputusan dalam situasi konflik dipengaruhi oleh, antara lain berupa variabel *antecedent*, kontekstual, maupun variabel *locus of control*. Ford dan Richardson (1994) mengemukakan bahwa faktor-faktor seperti perbedaan individual, variabel *interpersonal* dan variabel organisasional merupakan variabel *antecedent* pada pengambilan keputusan etik. Knapp (1985) memasukkan variabel kontekstual seperti kondisi laporan keuangan klien, besarnya *fee audit* sebagai variabel yang berpengaruh pada perilaku auditor. Integrasi beberapa variabel ke dalam model pengambilan keputusan (Verbeke et al., 1996) mengatakan perilaku organisasional dalam pengambilan keputusan etik merupakan fungsi interaksi antara personal dan lingkungan organisasional yang mempengaruhi domain kognitif individual. Sedangkan Tsui dan Gul (1996) memfokuskan perhatiannya pada variabel personal *locus of control* dan interaksinya dengan komponen kognitif pemahaman etika yang mempengaruhi perilaku auditor

Dalam literatur akuntansi keperilakuan disebutkan bahwa proses pembuatan keputusan individu melibatkan proses psikologi (Siegel dan Marconi, 1989) yang dibagi dalam dua kategori yaitu personalitas dan gaya kognitif (*cognitive style*). Personalitas mengacu pada sikap atau keyakinan individual, sedangkan *cognitive style* mengacu pada cara atau metode bagaimana individu menerima, menyimpan, memproses, dan

mentransmisikan informasi ke dalam perilakunya. Individu dengan tipe personalitas yang sama bisa mempunyai *cognitive style* yang berbeda, demikian pula sebaliknya.

Hasil penelitian diatas secara umum dapat disimpulkan, bahwa variabel yang dianggap dominan pengaruhnya dalam pengambilan keputusan etik adalah variabel personalitas. Oleh karena itu, penelitian ini akan memfokuskan pada model pengambilan keputusan etik dengan mengintegrasikan variabel personalitas dengan gaya kognitif (*cognitive style*). Variabel personal yang dimaksud adalah *locus of control* dan komitmen profesi. Sedangkan kesadaran etik merupakan variabel *cognitive style* dengan mengikuti terminologi yang disampaikan oleh Tsui dan Gul (1996).

2.1.1. Etika Profesi

Teori etika telah menjadi subyek yang menarik dari sejumlah filosof (Mautz dan Sharaf, 1993). Socrates mendasarkan teori etikanya pada *knowledge* (pengetahuan) dan menekankan perannya dalam memberikan petunjuk praktis. Salah satu tesis utamanya adalah “ *knowledge is virtue* “ yang berarti bahwa dengan mengetahui apa yang baik seseorang akan menjadi atau berperilaku baik. Masalah etika merupakan masalah yang selalu dihadapi dalam profesi akuntansi, karena akuntansi memiliki dua pihak yang harus dilayani, yaitu klien dan masyarakat/publik. Hal tersebut berkaitan dengan penyajian laporan keuangan yang wajar/fair (Shaub:1993:146).

Sementara itu Hume mengambil pendekatan lain. Menurutnya, perilaku etik merupakan pembawaan lahir yang dapat diverifikasi secara empiris dengan apa yang dilakukan dan bukan apa yang seharusnya dilakukan menurut aturan perilaku. Aturan perilaku, menurutnya bisa tidak menunjukkan praktik sesungguhnya yang dilakukan.

Praktek sesungguhnya menunjukkan, bahwa masyarakat masih tetap curiga terhadap kemungkinan *fairness* berkaitan dengan tidak independensi-nya auditor pemerintah dengan instansi pemerintah yang diaudit. Berbagai skandal yang berakibat terhadap kerugian negara maupun masyarakat akibat kolusi antara klien dengan auditor masih banyak terjadi (Bisnis Indonesia:1993, Media Indonesia:1993, dan Suara Pembaharuan:1993).

Teori etika yang disampaikan diatas merupakan teori etika secara umum. Sementara itu etika profesi merupakan aplikasi khusus dari teori etika umum tersebut. Aplikasi teori umum pada etika profesi bersumber pada tanggung jawab profesi yang diberikan oleh masyarakat (Mautz dan Sharaf, 1993).

Akuntan pemerintah merupakan sebuah profesi yang beranggotakan praktisi-praktisi yang memberikan jasa dalam tiga area yang luas meliputi auditing, pajak, dan jasa konsultasi manajemen. Dalam memberikan jasanya, akuntan profesional berdasarkan pada sejumlah otonomi khusus yang diberikan oleh masyarakat. Masyarakat memberikan kebebasan yang luas pada profesi dan jasa yang diberikan, akuntan profesional memikul tanggung jawab pada (1) klien, (2) masyarakat, (3) kolega, dan (4) diri sendiri (Mautz dan Sharaf, 1993). Dalam memenuhi tanggungjawabnya sebagai suatu profesi, akuntan mengatur perilaku anggota-anggotanya dalam sebuah aturan yang disebut dengan kode etik, yaitu norma perilaku yang mengatur hubungan akuntan dengan klien, akuntan dengan koleganya/sejawat, akuntan dengan masyarakat.

2.1.2. Pengambilan keputusan etik

Lampe dan Finn(1992) mengidentifikasi 3(tiga) macam model keputusan etik dalam konteks audit : model-model termasuk kode profesional, model-model agensi dan model-model kognitif. Studi ini memfokuskan pada model-model kognitif, karena yang paling banyak digunakan untuk pemahaman proses pembuatan keputusan etik auditor. Jika seorang individu menghadapi dilema etik atau suatu keputusan yang harus diambil di antara berbagai macam alternatif, maka pertimbangan dan nilai-nilai pembuat keputusan akan diperlukan. Ketika pembuat keputusan tersebut juga anggota suatu organisasi atau profesi maka pertimbangan dan nilai individu akan merefleksikan harapan dan budaya etik profesi atau organisasi. Kegagalan membuat keputusan etik dapat disebabkan oleh kurangnya pemahaman atas etika profesi atau organisasi, ketidakmampuan untuk menginterpretasikannya atau karena kualifikasi penyusunannya (Brooks, 1995).

Penelitian etik akuntansi sangat dipengaruhi hasil karya Rest. Model 4 komponen Rest (1986) menjelaskan 4 serangkaian tahap-tahap yang seseorang harus lakukan agar supaya memasukkan dimensi etik dalam pengambilan keputusan: (1) interpretasi situasi melingkupi tindakan dan konsekuensi-konsekuensi bagi pihak-pihak yang terpengaruh, (2)menilai moral dari setiap tindakan sesuai beberapa kriteria etik, kemudian mengidentifikasi pilihan moral, (3)menyetujui untuk melaksanakan pilihan itu, dan (4)implementasi pilihan tersebut.

Berbagai layanan jasa profesi yang ada selalu disudutkan pada keterbatasan ketentuan yang mengatur mengenai praktek-praktek dalam pemberian jasanya, karena sedemikian luasnya cakupan yang ada. Profesi akuntan dalam prakteknya sering

menjumpai adanya keputusan dalam pelaksanaan audit yang tidak tercakup dalam kode etik maupun oleh prinsip akuntansi berterima umum. Menghadapi kondisi tersebut, tentunya pertimbangan utama dalam pengambilan keputusan adalah dengan mengedepankan etika, walaupun tidak menutup kemungkinan akan timbulnya berbagai macam konflik kepentingan. Misalnya, dalam melakukan audit, auditor diminta untuk melaporkan kewajaran informasi yang disajikan manajemen, yang dalam hal ini mempunyai pengaruh besar atas penunjukannya sebagai auditor independen perusahaan. Juga dalam hal efektifitas audit, akan sangat tergantung secara signifikan pada informasi yang disajikan oleh manajemen. Meskipun auditor berhak atas setiap informasi yang mereka butuhkan, namun manajemen bisa untuk tidak cukup jujur sehingga hal tersebut akan dapat mempengaruhi audit yang diperlukan (Brooks, 1995).

Terdapat dua jenis konflik kepentingan, yaitu *real conflict* dan *latent potential conflict* (Daniel Webster, 2000). *Real conflict* adalah konflik yang mempunyai pengaruh pada pertimbangan yang ada, sedangkan *potential conflict* adalah konflik yang bisa mempengaruhi pertimbangan dimasa mendatang. Contoh konflik yang kedua ini, misalnya terjadi pada auditor dimana penghasilan auditor didominasi oleh satu klien besar. Meskipun kondisi ini bisa tidak menyulitkan, namun suatu waktu bisa terjadi dimana penyesuaian negatif atas laba diperlukan, namun klien bisa menekan penyesuaian ini dengan mengancam akan pindah / ganti pada auditor lain (Brooks, 1995).

Adalah penting bagi akuntan profesional untuk menghindari situasi yang bisa memunculkan konflik kepentingan baik real, potential, bahkan imaginary conflict sekalipun. Tujuannya adalah untuk menjaga reputasi profesional akuntan. Hal ini dapat

dilakukan dengan menjaga independensi, integritas, dan obyektivitas dalam setiap konflik kepentingan yang dihadapi.

2.2. Penelitian Terdahulu

Beberapa peneliti sebelumnya Finn (1988), Shaub dan Finn (1993), Kohlberg (1976), dan Tevino (1986) telah menemukan bahwa perilaku etik dipengaruhi secara signifikan oleh pihak lain yang dihadapi seorang individu dalam lingkungan profesinya tanpa memperhatikan apakah perilakunya sesuai dengan kode etik atau tidak. Tingkat pengaruh itu mungkin dipengaruhi oleh jauh dekatnya hubungan organisasi dengan pihak – pihak terkait, baik yang berasal dari dalam maupun dari luar organisasi. Misalnya, pimpinan organisasi manajemen, pemerintah, maupun kantor akuntan lain (Finn et al :1988:25). Sedangkan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Shaub dan Finn (1993:146) menunjukkan bahwa orientasi etika auditor (yang dipengaruhi oleh lingkungan budaya dan pengalaman pribadi) tidak hanya berpengaruh pada sensitivitas etika auditor, namun juga berpengaruh pada komitmen organisasi maupun komitmen profesinya.

Penelitian yang dilakukan oleh Umi Muawanah (tahun 2000) terhadap para akuntan publik menunjukkan hasil, bahwa kesadaran Etik memoderat hubungan antara variabel personalitas, yaitu *locus of control* dan komitmen profesi dengan respon auditor dalam situasi konflik audit. Namun dalam beberapa hal masih terdapat keterbatasan dalam penelitian tersebut, untuk itu dalam penelitian kali ini akan diupayakan mengeliminir beberapa keterbatasan tersebut.

Mengenai moral, dalam perkembangannya sering didiskripsikan dengan menggunakan model 6 (enam) tahap Kohlberg (1976). Dalam dua tahap pertama dari perkembangan moral disebut, disebut dengan *Pre-conventional*, orang-orang (biasanya anak-anak) membuat keputusan- keputusan moral berdasarkan imbalan dan hukuman dan tidak merespon kebutuhan-kebutuhan atau perhatian-perhatian sesama. Dalam tahap ketiga dan keempat (*conventional*) dari perkembangan, aturan-aturan social dan kebutuhan-kebutuhan sesama adalah relevan bagi pemikiran moral. Terakhir, dalam tahap kelima dan keenam *Post conventional*, kebaikan bagi masyarakat dimasukkan dalam pemikiran moral. Kohlberg memperhatikan bahwa pemikiran moral pada tahap keenam jarang dicapai dalam praktek.

Tevino (1986) mengusulkan model pembuatan keputusan etikal yang mana variabel-variabel kontekstual (pekerjaan dan budaya atau perusahaan) berinteraksi dengan variabel individual Kohlberg, khususnya untuk tahap ketiga dan keempat dalam proses tersebut. Sebagai contoh dari pengaruh kontekstual pada pembuatan keputusan etik, Ponemon (1992) menyatakan bahwa proses sosialisasi dari Kantor Akuntan Publik akan dapat mempengaruhi perkembangan moral para staf-nya untuk menjadi profesional.

Penelitian kali ini merupakan replikasi dari hasil penelitian Umi Muawanah (2000) dengan cakupan responden yang berbeda (auditor pemerintah). Selain itu, dilakukan perbaikan atas keterbatasan sebagaimana dikemukakan dalam penelitian terdahulu.

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis

2.3.1. Kesadaran etik

Seseorang dengan tingkat perkembangan etik tinggi akan menempatkan kepentingan tinggi pada pemikiran tingkat *post-conventional* (hak-hak individu, keadilan, prinsip-prinsip etikal yang abstrak). Seseorang berada pada level perkembangan etika rendah akan menempatkan kepentingan lebih tinggi pada kriteria *conventional* (setia kawan, respek pada peraturan).

Orientasi etikal dapat diilustrasikan sebagai berikut. Dua orang dapat setuju secara tepat bahwa suatu tindakan tidak *fair* tetapi dapat diterima suatu budaya. Hal ini menunjukkan tingkat kesadaran etik yang sama atau komponen pemikiran pertama Rest. Kesadaran moral oleh Cohen et al. (1996) diartikan sebagai pengakuan keberadaan dilema moral.

Bagaimanapun, seseorang berada pada tingkat pemikiran *conventional* akan menampakan bahwa tindakan tersebut etikal, karena sesuai dengan budaya. Seseorang lain berada pada tingkat pemikiran yang lebih tinggi tidak dapat menerima, karena hal tersebut tidak *fair*. Mereka dapat tidak setuju sama sekali pada relevansi atau kepentingan *fairness* dan menerima budaya sebagai kriteria untuk mengevaluasi keseluruhan moral tindakan, menunjukkan pemikiran komponen kedua (perkembangan moral) yang berbeda dan oleh karenanya orientasi etikal berbeda.

Jeffrey dan Weatherholt (1996) menyatakan bahwa level pemikiran moral (moral reasoning) individu meliputi tiga level yaitu (1) *preconventional*, yang memfokuskan pada kepentingan diri sendiri untuk menghindari *punishment* dari undang-

undang atau peraturan, (2) *conventional*, yang memfokuskan pada hubungan dan norma sosial, (3) *post-conventional*, yang memfokuskan pada prinsip-prinsip yang dipegang individu.

Rest (1986) mengembangkan konsep dari Kohlberg tersebut dan menyatakan bahwa pemahaman (kesadaran) moral merupakan bagian dari kapasitas keseluruhan individu untuk mererangkan dan memecahkan masalah-masalah etika. Rest selanjutnya mengidentifikasi empat komponen determinan perilaku moral : (1) *moral sensitivity* (pengakuan implikasi moral dari sebuah situasi) ; (2) *moral judgement* (pertimbangan apakah suatu tindakan adalah benar secara moral atau tidak) ; (3) *moral motivation* (penempatan nilai moral diatas lainnya) ; (4) *moral character* (keyakinan untuk mengimplementasikan tindakan moral). Model Rest tersebut mengimplikasikan bahwa pemikiran (kesadaran) moral merupakan suatu komponen dari proses keputusan etik. Level kesadaran etik dapat dihubungkan dengan komponen kedua dari model tersebut, yaitu pertimbangan moralitas atas suatu tindakan. Individu dengan kesadaran moral yang tinggi lebih memungkinkan untuk mengambil tindakan yang benar secara moral (Louwers et al., 1997). Beberapa penelitian tentang pengembangan etika telah mencoba untuk memfokuskan pada moral reasoning dalam profesi akuntan. Salah satu hasilnya menunjukkan bahwa tingkat pengembangan moral auditor akan berubah seiring dengan perubahan level posisinya di kantor akuntan publik (Ponemon, 1992).

Trevino (1986) menyatakan bahwa tahapan pengembangan kesadaran moral individual menentukan bagaimana seorang individu berpikir tentang dilema etik, proses memutuskan apa yang benar dan apa yang salah. Namun kesadaran atas benar dan salah

saja belum cukup menjelaskan atau memprediksi perilaku pengambilan keputusan etik. Diperlukan variabel situasional dan individual lain yang dapat berinteraksi dengan komponen kognitif tersebut (kesadaran moral) untuk menentukan bagaimana seorang individu akan berperilaku dalam merespon dilema etik (Tsui dan Gul, 1996).

2.3.2. Locus of control (LOC)

Locus of control adalah cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa, apakah dia dapat atau tidak dapat mengendalikan (control) peristiwa yang terjadi kepadanya (Rotter:1996). Lefcourt (1982) menyatakan bahwa *locus of control* internal ditunjukkan dengan pandangan peristiwa baik atau buruk yang terjadi disebabkan oleh tindakan seseorang. Oleh karena itu, terjadinya suatu peristiwa berada dalam *control* seseorang. Sedangkan *locus of control* eksternal ditunjukkan dengan pandangan bahwa peristiwa baik atau buruk yang terjadi tidak berhubungan dengan perilaku seseorang pada situasi tertentu. Oleh karena itu disebut dengan diluar *control* seseorang. Setiap orang memiliki *Locus of control* tertentu yang berada diantara kedua ekstrem tersebut.

Konsep internal-eksternal *locus of control* ini didefinisikan oleh Rotter(1996) sebagai berikut :

when a reinforcement is perceived by the subject as following some action of his own but not being entirely cotingent upon his action, then, in our culture, it is typically perceived as the result of luck, chance, fate, as under the control of powerful others, or as unpredictable becouse of the great complexity of the forces surrouning him.when the event is interpreted in this way by individual, we have labeled this a belief in external control. If the person perceives that the event is contingent upon his own behavior or his own relatively permanent characteristics, we have termed this a belief in internal control (Indrianoro, 1993).

Berdasarkan pada teori *locus of control*, adalah memungkinkan bahwa perilaku auditor dalam situasi konflik akan dipengaruhi oleh karakteristik *locus of control*-nya. Seseorang dengan *internal locus of control* akan lebih mungkin berperilaku etik dalam situasi konflik audit dibanding dengan seseorang dengan *external locus of control*. Ciri pembawaan *internal locus of control* adalah mereka yang yakin bahwa suatu kejadian selalu berada dalam rentang kendalinya dan akan selalu mengambil peran serta tanggungjawab dalam penentuan benar atau tidaknya tindakan yang diambil. Maka auditor dengan *internal locus of control*, kecil kemungkinannya untuk memenuhi tekanan klien dalam situasi konflik audit. Dengan demikian besar kemungkinan auditor akan mengambil keputusan yang lebih etik atau lebih independen.

Disisi lain seseorang dengan *external locus of control*, percaya bahwa kejadian dalam hidupnya berada diluar kontrolnya dan percaya bahwa hidupnya dipengaruhi oleh takdir, keberuntungan dan kesempatan serta lebih mempercayai kekuatan diluar dirinya. Karena itu auditor dengan *external locus of control*, lebih besar kemungkinannya untuk mengambil keputusan yang kurang etik dan kurang independen dengan memenuhi permintaan klien.

2.3.3. Komitmen profesi

Komitmen organisasi dan komitmen profesi dalam profesi akuntansi telah dikaji sejak lama. Konsep ini menunjukkan adanya hubungan antara konflik internal yang dihadapi oleh para profesional, kepuasan bekerja, dan tingkat *turn over* auditor. Menurut Aranya (1984) Komitmen profesi merupakan kekuatan relatif dari identifikasi dengan/dan keterlibatan dalam profesi yang dianut. Komitmen Profesi memerlukan (1)

keyakinan dan kepercayaan terhadap tujuan dan nilai profesi, (2) kemauan untuk berusaha mencapai tujuan profesinya, dan (3) keinginan untuk mempertahankan keanggotaan dalam profesi. Dengan demikian Profesional Komitmen merupakan suatu perilaku dan sikap seseorang untuk mengembangkan profesinya dan selalu berusaha mencapai tujuan profesi.

Sedangkan keterkaitan antara Komitmen Profesi dengan kinerja telah disinggung oleh Blin (1997). Dalam risetnya dinyatakan bahwa Tanggung Jawab Profesi memiliki pengaruh terhadap Tanggung Jawab Organisasi dan Kepuasan Kerja. Selanjutnya tanggungjawab organisasi dan kepuasan tersebut memiliki pengaruh terhadap kinerja (*Job Performance*). Hal yang sama dianalisis oleh Aranya et.al.(1982).

Dalam lingkungan *auditor*, penelitian mengenai tanggungjawab (*commitment*) telah dilakukan oleh Jeffrey, Weatherholt dan Lo (1995). Studi tersebut menilai tingkatan tanggungjawab profesi para *auditor* di Taiwan dalam kaitannya dengan kode etik dengan ketaatan terhadap aturan. Pada simpulannya disebutkan ada hubungan yang signifikan antara Komitmen Profesi dengan ketaatan terhadap aturan dan pengembangan kode etik.

Hasil riset menunjukkan bahwa akuntan dengan komitmen profesi yang kuat, perilakunya, lebih mengarah pada aturan dibanding akuntan dengan komitmen profesi yang rendah. Selanjutnya komitmen profesi yang kuat berhubungan dengan *conventional level* pengembangan moral. Dengan kata lain, akuntan pada situasi ini akan berorientasi ke arah pembuatan keputusan berdasar aturan jika dihadapkan pada konflik peran. Namun riset ini belum menunjukkan bagaimana komitmen profesi dan pengembangan etik berhubungan dengan pengambilan keputusan jika bila berada dalam situasi dilema

etik. Penelitian yang dilakukan Shaub et al. (1993) tentang sensitifitas etika dan komitmen profesi/organisasi auditor, hasil penelitiannya menunjukkan bahwa orientasi etik auditor mempengaruhi tingkat komitmennya baik pada organisasi maupun pada profesinya. Hasil ini memberikan pandangan perspektif etika auditor dan bagaimana perspektif ini membantu membentuk pandangannya atas organisasi dan profesi. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Khomsiyah dan Indriantoro (1998) menunjukkan bahwa komitmen profesi mempengaruhi sensitifitas etika auditor pemerintah baik secara langsung maupun tidak langsung dengan komitmen organisasi.

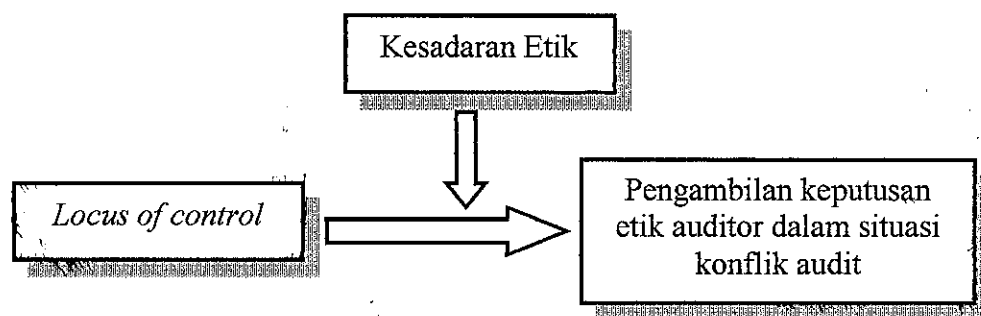
Berdasar pada telaah literatur tentang komitmen profesional, peneliti belum menemukan riset yang menghubungkan antara komitmen profesi dengan perilaku auditor dalam menjalankan tugasnya, kecuali penelitian yang dilakukan oleh Ashkanasy dan Windsor (1995) walaupun tidak secara khusus melihat komitmen profesi, mereka menyatakan bahwa asimilasi keyakinan dan nilai organisasi mempengaruhi integritas dan independensi auditor. Penelitian ini mencoba untuk menguji hal tersebut dengan suatu pemikiran bahwa dalam proses pengambilan keputusan etik auditor dalam situasi konflik, auditor dengan tingkat komitmen profesi yang tinggi lebih besar kemungkinannya untuk menolak permintaan klien dalam situasi konflik audit, dan auditor dengan komitmen profesi yang rendah lebih besar kemungkinannya untuk memenuhi permintaan klien dalam situasi konflik audit. Dengan kata lain auditor dengan memiliki komitmen yang kuat pada profesi akan lebih independen dalam situasi konflik audit dibanding dengan auditor yang kurang kuat komitmen profesinya.

2.4. Perumusan Hipotesis

2.4.1. Interaksi *Locus of control* dengan kesadaran etik

Trevino (1986) menyatakan bahwa variabel perbedaan individu atau variabel personalitas seperti *locus of control* dapat berinteraksi dengan kesadaran etik untuk mempengaruhi perilaku individual dalam dilema etik (Tsui dan Gul, 1996). Jadi hubungan antara *locus of control* dengan perilaku auditor bisa tergantung pada kesadaran etik auditor. Sementara itu Rotter (1966) berpendapat bahwa konstruk internal-eksternal merupakan variabel personalitas unidimensional yang stabil. Maka, pembawaan personalitas seperti *locus of control* relatif lebih stabil dibanding dengan tingkat kesadaran etik karena level kesadaran etik dapat ditingkatkan melalui intervensi etika dan pendidikan formal. Maka dengan mendasarkan pada model interaksi dalam literatur akuntansi keperilakuan seperti yang telah disebutkan diatas, dapat diprediksi bahwa interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etik mempengaruhi perilaku pengambilan keputusan etik auditor dalam situasi konflik audit.

Interaksi antara level kesadaran etik dengan *locus of control* telah diuji oleh Tsui dan Gul (1996) dengan menunjukkan model interaksi (gambar 2.1)



Gambar 2.1. Model interaksi antara *Locus of control* dengan kesadaran etik yang dikembangkan Tsui dan Gul (1996).

Dengan menguji model tersebut, Tsui dan Gul (1996) menunjukkan bahwa kesadaran etik memoderat (memperkuat) hubungan antara *locus of control* dengan kemampuan auditor untuk menolak tekanan manajer. Dengan kata lain, baik variabel personalitas, *locus of control* maupun kesadaran etik merupakan faktor determinan yang signifikan pada perilaku pengambilan keputusan etik auditor dalam situasi dilema etik. Hasil analisisnya menunjukkan bahwa pada level kesadaran etik yang lebih rendah, hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit (menerima atau menolak permintaan klien) adalah positif. Dengan kata lain, skor yang lebih tinggi dari skala Rotter (1996) yaitu yang lebih eksternal berhubungan dengan skor yang tinggi dari respon auditor dalam situasi konflik yang berarti lebih besar kecenderungannya untuk menerima permintaan klien dalam situasi konflik audit. Namun juga ditemukan bahwa pada level kesadaran etik yang lebih tinggi, terdapat hubungan negatif antara skor *locus of control* dengan skor respon auditor. Artinya pada kondisi kesadaran etik yang lebih tinggi, eksternal bisa tidak merespon dalam arah yang diprediksikan (yaitu tidak menunjukkan level independensi yang lebih rendah). Dengan demikian penemuan ini memberikan dukungan bukti bahwa interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etik mempengaruhi perilaku auditor dalam situasi konflik audit. Dengan kata lain, baik dimensi personalitas maupun dimensi kesadaran etik merupakan determinan yang signifikan pada tindakan dan perilaku auditor dalam situasi dilema etik.

Penelitian ini akan menguji kembali model tersebut dengan mengajukan hipotesis sebagai berikut :

H1: Interaksi *locus of control* dengan Kesadaran Etik akan mempengaruhi Respon Auditor dalam situasi konflik audit. Pengaruh *Locus of control* pada respon auditor dalam situasi konflik audit akan lebih independen apabila didukung dengan kesadaran etik yang tinggi.

2.4.2. Interaksi komitmen profesi dengan kesadaran etik

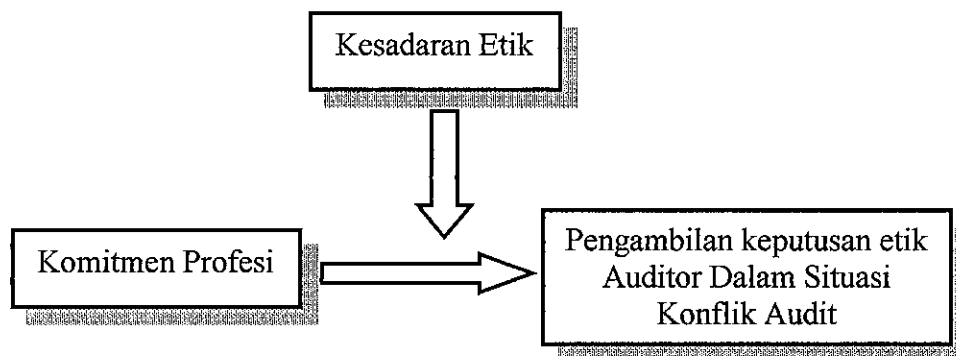
Model interaksi yang dikembangkan oleh Trevino (1986) seperti yang dikutip oleh Tsui dan Gul (1996) menyatakan bahwa perbedaan individual atau personalitas dapat berinteraksi dengan level kesadaran etik untuk mempengaruhi perilaku pengambilan keputusan. Berdasarkan hal tersebut, maka komitmen profesi yang merupakan salah satu ciri individual/personal yang dihasilkan dari proses sosialisasi nilai-nilai profesi (Ford dan Richardson, 1994 ; Ponemon, 1992), dapat berinteraksi dengan level kesadaran etik untuk mempengaruhi perilaku pengambilan keputusan etik.

Interaksi antara level kesadaran etik dengan komitmen profesi ini dimaksudkan untuk mengintegrasikan riset tentang kesadaran etik dengan komitmen profesi seperti yang dianjurkan oleh Jeffrey dan Weatherholt (1996). Dengan adanya interaksi ini diharapkan bahwa auditor dengan komitmen profesi yang rendah dapat berperilaku lebih etik dengan menolak tekanan klien dalam situasi konflik audit dengan kata lain menjadi lebih independen. Karena seperti yang dinyatakan oleh Rotter (1966) dalam Tsui dan Gul (1996) bahwa level kesadaran etik bisa ditingkatkan melalui intervensi etika dan melalui pendidikan formal yang bisa dilakukan sebelum individu masuk dalam suatu profesi.

Berdasarkan pada pemikiran diatas maka dapat disusun hipotesis penelitian sebagai berikut :

H2: Interaksi Komitmen Profesi dengan Kesadaran Etik akan mempengaruhi Respon Auditor dalam situasi konflik audit. Pengaruh Komitmen profesi pada respon auditor dalam situasi konflik audit akan lebih independen apabila didukung dengan kesadaran etik yang tinggi.

Hipotesis kedua ini dapat digambarkan dalam model seperti terlihat pada gambar 2.2.



Gambar 2.2. Model interaksi antara komitmen profesi dengan kesadaran etik.

Model tersebut memprediksi kesadaran etik memoderat hubungan antara komitmen profesi dengan pengambilan keputusan auditor dalam situasi konflik audit. Dengan kata lain auditor dengan komitmen profesi yang rendah akan dapat berperilaku lebih etik dan independen dengan menolak tekanan klien bila memiliki kesadaran etik yang tinggi.

BAB III

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian terhadap perilaku (*behavior*) para auditor dalam menghadapi situasi konflik dalam pelaksanaan audit, karena ada tekanan-tekanan yang dilakukan oleh klien maupun oleh atasan langsung dari auditor. Jenis penelitian berupa uji hipotesis, yang diharapkan dapat memberi kontribusi pada pemecahan masalah, dalam hal ini yang berkaitan dengan faktor-faktor personalitas auditor, *Locus of control* dan Komitmen Profesi. Secara lebih spesifik, penelitian berupa Penelitian Aksi (*Action Research*) atau penelitian yang bertujuan untuk mengidentifikasi penyebab atas timbulnya konflik audit serta berupaya mengeliminasi terjadinya konflik tersebut.

3.1. Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Penelitian sebelumnya (Tsui dan Gul, 1996; Jeffrey dan Weatherholt, 1996, dan Umi Muawanah, 2000) menggunakan kantor akuntan publik (KAP) sebagai unit pengamatan, namun untuk penelitian kali ini akan dikembangkan pada instansi pemerintah yang berperan dalam bidang pemeriksaan (audit) dan menggunakan individual (auditor pemerintah) sebagai unit analisis. Hal tersebut menjadi menarik karena perilaku peran yang dibawakan oleh auditor pemerintah akan berbeda dibanding auditor pada kantor akuntan publik. Perilaku tersebut bisa yang berkaitan dengan hubungan antara atasan dan bawahan maupun yang menyangkut lingkungan kerja, karena auditor pemerintah mempunyai tingkat kepastian yang lebih tinggi dalam hal eksistensi

secara kelembagaan maupun individu (tidak tergantung secara langsung dengan pekerjaan yang diberikan oleh klien). Dengan demikian kekuatiran akan kehilangan pekerjaan relatif lebih kecil, yang tentu saja akan berpengaruh pada perilaku etikanya.

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada instansi pemerintah, dengan sampel meliputi akuntan pemerintah. Dalam hal ini kriteria responden yaitu hanya mereka yang bekerja sebagai auditor pemerintah dengan persyaratan harus bergelar akuntan serta berprofesi sebagai akuntan pemerintah. Populasi auditor pemerintah yang ada tidak diketahui secara pasti jumlahnya, karenanya pengambilan sample dilakukan dengan *judgement sampling*. Daerah populasi meliputi kota Semarang, Surakarta, Jakarta dan Surabaya. Pemilihan keempat kota tersebut dilakukan dengan pertimbangan bahwa kota-kota tersebut secara representatif dapat mewakili homogenitas sampel yang ada.

Data penelitian dikumpulkan melalui survey dengan mengirimkan kuisioner penelitian kepada auditor pada instansi pemerintah, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dan Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (KARIKPA). Hal ini dilakukan agar sampel yang diperoleh dapat mewakili lingkup auditor pemerintah berdasarkan tugas dan fungsinya yang berbeda, yang mana hal tersebut akan berpengaruh terhadap perilaku auditor maupun ciri pembawaan personalnya.

Responden dalam penelitian ini adalah auditor pemerintah yang mempunyai masa kerja minimal 2(dua) tahun. Hal tersebut berdasarkan pengalaman dalam praktek, dimana pada tahun pertama umumnya auditor baru dalam tahap pengenalan lapangan. Data yang

diperlukan seperti pada penelitian-penelitian sebelumnya, berkisar antara 50 sampai dengan 100 responden, sehingga dengan kemungkinan *respon rate* sebesar 10%, jumlah kuisioner yang dikirim minimal sebesar 500 kuisioner.

3.2. Metode Pengumpulan Data

Kuisioner dikirimkan kepada masing-masing auditor (pemerintah) disertai dengan penjelasan singkat mengenai maksud penelitian. Pengiriman kuisioner dilakukan melalui jasa pos maupun secara personal.

Untuk mengantisipasi rendahnya *respon rate* antara lain ditempuh langkah dengan menyampaikan bahwa, responden tidak perlu memberikan identitas kecuali yang diperlukan dalam penelitian ini guna menjamin kerahasiaan responden. Pengiriman surat kedua kalinya kepada responden dilakukan (tiga minggu setelah tanggal pengiriman pertama) dengan maksud untuk mengingatkan pengisian kuisioner yang telah dikirim.

3.3. Operasionalisasi dan Pengukuran Variabel

3.3.1. *Locus of control*.

Variabel ini dioperasionalkan sebagai konstruk internal-eksternal dari Rotter (1996), mengukur keyakinan seseorang atas kejadian yang menimpa kehidupannya. Penelitian ini akan menggunakan skala Rotter yang disederhanakan oleh Roberts *et.al* (1997). Instrumen menggunakan pertanyaan yang terdiri dari 12 pasangan alternatif yang diberi tanda a dan b. Responden diminta untuk memilih satu dari setiap pasangan yang diyakini sebagai pernyataan yang benar. Setiap pasangan pernyataan dikarakteristikan sebagai pernyataan internal dan pernyataan eksternal. Satu poin diberikan untuk setiap

pernyataan eksternal. Skor jawaban ini mengukur *locus of control* dan akan menghasilkan skala dari 0 (ekstrem internal) sampai 12 (ekstrem eksternal).

3.3.2. *Komitmen profesi*

Diukur dengan menggunakan 14 item pertanyaan yang digunakan oleh Jeffrey dan Watherholt (1996). Instrumen tersebut mengukur komitmen profesi melalui skala Likert 5 Point dengan meminta responden menunjukkan pilihan antara sangat setuju (poin 1), setuju (poin 2), netral (poin 3), tidak setuju (poin 4), dan sangat tidak setuju (poin 5) dari setiap pertanyaan yang diajukan.

Instrumen tersebut seperti yang ditunjukkan oleh Jeffrey dan Weatherholt (1996) merupakan ukuran komitmen profesi yang reliable dan sering digunakan dalam penelitian tentang komitmen profesi diantaranya oleh Aranya et al. (1984), Morroow dan Wirth (1989) serta memiliki nilai konsistensi internal diatas 0,85 %.

Skala-skala ini dijumlah dan dikonversikan kembali pada skala awal lima poin. Hasilnya, angka yang besar menunjukkan tingkat komitmen profesi yang rendah dan sebaliknya angka yang kecil menunjukkan tingkat komitmen yang tinggi. Besar kecilnya angka relatif terhadap median skala.

3.3.3. *Kesadaran etik*

Variabel ini diukur dengan mengadopsi 3 skema yang dikembangkan oleh Loeb (1971) yang juga diadaptasi oleh Cohen et al. (1995), dan Armstrong (1985). Skema ini telah diuji dan digunakan secara luas untuk tujuan yang berbeda dari bermacam-macam subyek yang meliputi auditor, akuntan pendidik, dan mahasiswa.

Skema didesain dengan memasukkan berbagai macam dilemma etik yang berhubungan dengan praktik auditing, yang meliputi konflik kepentingan, konflik loyalitas, dan kompromi kepentingan yang dapat muncul dalam rangka mendapatkan dan mempertahankan klien. Instrumen ini tidak menekankan pada situasi khusus berhubungan dengan kode etik khusus profesi, dimaksudkan agar jawaban responden yang muncul bisa menggambarkan persepsi diri apa yang dilakukan dan bukan apa yang seharusnya dilakukan menurut kode etik.

Skema ini mengukur level kesadaran etik dengan skala Likert 7 point, dengan skor kecil menunjukkan kesadaran etik yang rendah dan skor tinggi menunjukkan kesadaran etik yang tinggi. Setiap skema memerlukan respon responden untuk menunjukkan apakah tindakan yang dinyatakan dalam skema adalah etik atau tidak (*ethical evaluation*), dan kemungkinan responden melakukan tindakan yang sama dengan skema (*ethical evaluation*). Untuk mengontrol pengaruh lingkungan sosial (*halo effect*). Instrumen ini dilengkapi dengan pertanyaan tentang kemungkinan kolega melakukan hal yang sama.

3.3.4. Respon auditor dalam situasi konflik audit

Merupakan indikasi perilaku etik dan independen auditor dengan menilai keputusan yang diambil dalam situasi konflik yang dihadapi yaitu suatu situasi yang terjadi ketika auditor dan klien tidak sepakat dalam satu aspek kinerja fungsi attestasi. Respon auditor menolak permintaan klien diidentifikasi sebagai perilaku etik dan independen dan menerima permintaan klien diidentifikasi sebagai perilaku tidak etik dan tidak independen.

Sejauh mana auditor mau memenuhi tekanan klien dalam situasi konflik berikut dengan menggunakan kasus pendek yang dikembangkan oleh Knapp (1985) yang telah diadaptasi oleh Gul (1991), Tsui dan Gul (1996). Responden diminta berperan sebagai auditor dari perusahaan dalam kasus dan dimintakan dalam mengambil keputusan atas kasus yang dihadapi dengan menerima atau menolak permintaan klien. Jawaban responden ini kemudian akan diidentifikasi sebagai perilaku etik dan independen (menolak permintaan klien) atau perilaku tidak etik dan tidak independen (memenuhi permintaan klien).

Skala Continous dari 0 sampai 100 digunakan untuk mengukur kecenderungan auditor akan mengabaikan hutang yang tidak dicatat seperti yang diminta oleh klien (manajemen). Skala yang lebih rendah menunjukkan kecenderungan yang rendah untuk tidak mengabaikan hutang yang tidak tercatat. Hal ini yang merupakan indikasi dari penolakan auditor terhadap permintaan klien yang diidentifikasi sebagai perilaku etik dan independen. Sebaliknya skala yang lebih besar menunjukkan kecenderungan yang lebih besar untuk mengabaikan hutang yang tidak tercatat, yang berarti auditor menerima permintaan klien dan diidentifikasi sebagai perilaku tidak etik dan tidak independen.

3.4. Teknik Analisis

Hipotesis dalam penelitian multiple regression. Model regresi ini digunakan karena penelitian ini menganalisis hubungan antara satu variabel dependen (yaitu respon auditor dalam situasi konflik audit) dan beberapa variabel independen (yaitu *locus of control* dan komitmen profesi dan interaksinya dengan kesadaran etik). Lebih jauh model

ini juga digunakan dalam penelitian yang dilakukan oleh Tsui dan Gul (1996), yang merupakan sumber acuan utama dari penelitian ini.

Untuk menguji hipotesis 1 (H_1) digunakan model regresi (1) yang disusun sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + \varepsilon$$

Dimana :

Y = Respon auditor dalam situasi konflik audit

α = Konstanta

X_1 = *Locus of control*

X_3 = Kesadaran etik

$X_1 X_3$ = Interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etik

β = Koefisien Regresi

ε = Error

$$H_1 = \beta_4 \neq 0$$

Sedang untuk menguji hipotesis 2 (H_2) disusun model regresi (2) sebagai berikut :

$$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_5 X_2 X_3 + \varepsilon$$

Dimana :

Y = Respon auditor dalam situasi konflik audit

α = Konstanta

X_1 = Komitmen Profesi

X_3 = Kesadaran etik

$X_1 X_3$ = Interaksi antara komitmen profesi dengan kesadaran etik

β = Koefisien Regresi

ε = Error

$$H_2 = \beta_5 \neq 0$$

Penelitian ini menggunakan pendekatan interaksi yang bertujuan untuk menjelaskan bahwa variasi respon auditor dalam situasi konflik dipengaruhi oleh interaksi dua variabel personalitas (*locus of control* dan komitmen profesi) dengan variabel *cognitive style* (kesadaran etik). Schoonhoven (1981) mengungkapkan bahwa focus utama dalam persamaan regresi (1) dan (2) terletak pada signifikansi indeks koefisien interaksinya, sementara pengaruh utama (main effect) dari masing-masing variabel independen tidak dapat diinterpretasikan. Jika koefisien β_4 signifikan ($\beta_4 \neq 0$), maka interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etik mempengaruhi respon auditor dalam situasi konflik audit.

Sebaliknya apabila koefisien β_4 tidak signifikan ($\beta_4 = 0$), maka interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etik tidak mempengaruhi respon auditor dalam situasi konflik audit, dengan kata lain hasil pengujian tidak mendukung hipotesis pertama (H_1). Jika koefisien β_5 signifikan ($\beta_5 \neq 0$), maka interaksi antara komitmen profesi dengan kesadaran etik mempengaruhi respon auditor dengan situasi konflik audit. Sebaliknya apabila koefisien β_5 tidak signifikan ($\beta_5 = 0$), maka interaksi antara komitmen profesi dengan kesadaran etik tidak mempengaruhi respon auditor dalam situasi konflik audit, dengan kata lain hasil pengujian tidak mendukung hipotesis kedua (H_2).

Interaksi itu sendiri tidak banyak menunjukkan kepada kita tentang karakteristik dan bentuk dari interaksi tersebut. Untuk memperoleh informasi tentang karakteristik dan bentuk interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etik dan komitmen profesi dengan kesadaran etik, diperlukan analisis dengan model turunan parsial dari persamaan regresi (Schoonhoven, 1981 ; Tsui dan Gul, 1996), dengan formula sebagai berikut:

$$1. \quad \delta Y / \delta X_1 = \beta_1 + \beta_4 X_3$$

untuk pengaruh interaksi antara kesadaran etik dengan *locus of control* terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit.

$$2. \quad \delta Y / \delta X_2 = \beta_2 + \beta_5 X_3$$

untuk pengaruh interaksi antara kesadaran etik dengan komitmen profesi terhadap auditor dalam situasi konflik audit.

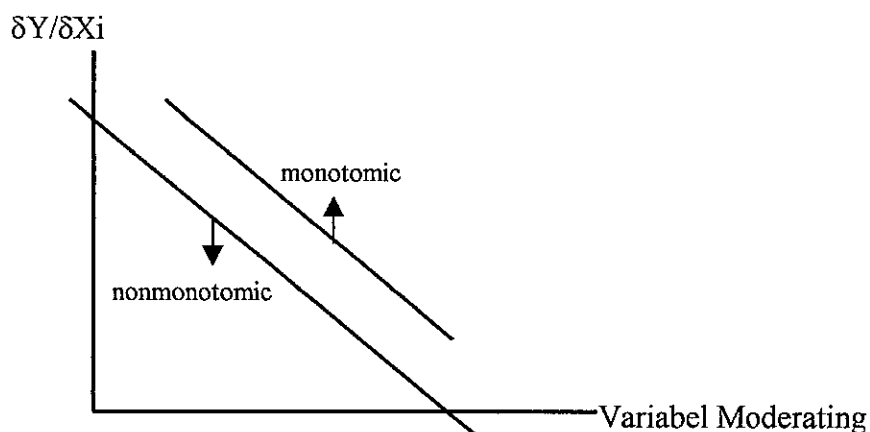
Selanjutnya berdasarkan persamaan turunan parsial tersebut dihitung inflection point, yaitu:

Pada sumbu Y : nilai $\delta Y / \delta X_i$

Pada sumbu X nilai inflection point : $X_3 = -\beta_1 / \beta_4 \dots\dots\dots(5)$

$X_3 = -\beta_2 / \beta_5 \dots\dots\dots(6)$

Dan menghubungkan titik-titik yang ada di sumbu Y dan sumbu X dalam bentuk garis lurus (kurva) sebagaimana terlihat pada gambar 3.1.



Gambar 3.1. Garis Interaksi antara variabel personalitas (*locus of control* dan komitmen profesi) dengan variabel moderating (kesadaran etik)

Jika hasil turunan parsial (partial derivative) dari respon auditor dalam situasi konflik audit akibat pengaruh *locus of control* ($\delta Y/\delta X_1$) memberikan nilai positif dan negatif yang berada pada kisaran nilai variabel moderating, maka hal ini menunjukkan bahwa *locus of control* (X_1) akan memiliki pengaruh nonmonotomic terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit (Y). Artinya pengaruh *locus of control* terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit dipengaruhi oleh variabel lain yang bertindak sebagai variabel moderating. Dengan kata lain, variabel moderating mempengaruhi hubungan kedua variabel tersebut. Sedangkan apabila hasil ($\delta Y/\delta X_i$) tidak memotong atau tidak mengubah arah dalam kisaran variabel moderating, maka hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit tidak dipengaruhi oleh variabel moderating. Demikian juga halnya yang terjadi dengan interaksi antara variabel komitmen profesi dengan kesadaran etik sebagai variabel moderating.

BAB IV

ANALISIS DATA

4.1 Gambaran Umum Responden

Responden dalam penelitian ini adalah auditor pemerintah. Kriteria responden yaitu hanya mereka yang bekerja sebagai akuntan, berarti harus bergelar akuntan serta berprofesi sebagai akuntan. Ditambah lagi mempunyai masa kerja minimal 2 (dua) tahun, hal tersebut berdasarkan pengalaman dalam praktek, dimana pada tahun pertama umumnya auditor baru dalam tahap penganalan lapangan. Jumlah responden yang diambil sebanyak 88 responden, dari jumlah kuisisioner yang dikirim sebesar 225 kuisisioner.

Diskripsi lebih lanjut dari responden diuraikan pada tabel-tabel dibawah ini :

Tabel 4.1
Pendidikan Responden

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid S-1	76	86.4	86.4	86.4
S-2	12	13.6	13.6	100.0
Total	88	100.0	100.0	

Sumber : Data primer yang diolah, 2002.

Dari tabel diatas diketahui responden yang berpendidikan S-1 berjumlah 76 orang atau 86,4 persen dan responden yang berpendidikan S-2 berjumlah 12 orang atau 13,6 persen dan responden yang berpendidikan S-3 tidak ada. Jelas, profesi auditor menuntut jenjang pendidikan terakhir sarjana, bahkan banyak yang pasca sarjana (S-2). Hal itu mudah dipahami, mengingat bidang pekerjaan yang ditanganinya memang membutuhkan kualifikasi pendidikan minimal sarjana.

Tabel 4.2
Masa Kerja Responden

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1 -10	25	28.4	28.4	28.4
11 -20	44	50.0	50.0	78.4
21 -30	17	19.3	19.3	97.7
> 30	2	2.3	2.3	100.0
Total	88	100.0	100.0	

Sumber : Data primer yang diolah, 2002.

Dari data diatas, terlihat bahwa jumlah responden yang telah bekerja selama 1 tahun sampai 10 tahun sebanyak 25 orang atau 28,4 persen, masa kerja 11 tahun sampai 20 tahun sebanyak 44 orang atau 50 persen, masa kerja 21 tahun sampai 30 tahun sebanyak 17 orang atau 19,3 persen dan masa kerja lebih dari 31 tahun sebanyak 2 orang atau 2,3 persen. Dengan melihat tabel di atas, ternyata responden dalam penelitian sebagian besar sudah berpengalaman (lebih dari 2 tahun), sehingga diharapkan jawaban atas kusioner yang diberikan akan memperoleh jawaban yang valid.

Tabel 4.3
Karakteristik Variabel

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Nyata	Median	Rata-rata	SD
<i>Locus of control</i> (X1)	0 – 12	3 – 11	6	5,72	1,18
Komitmen Profesi (X2)	14 – 70	34 – 57	43	43,43	4,42
Kesadaran Etik (X3)	9 – 63	30 – 63	48	48,18	5,08
Respon Auditor (Y)	0 – 300	100 - 130	110	113,98	6,53
		<i>Skor Tinggi</i>		<i>Skor Rendah</i>	
<i>Locus of control</i> (X1)			Eksternal	Internal	
Komitmen Profesi (X2)			Rendah	Tinggi	
Kesadaran Etik (X3)			Tinggi	Rendah	
Respon Auditor (Y)			Kurang Independen	Lebih Independen	

Sumber : Data primer yang diolah, 2002.

4.2. Uji Validitas dan Reliabilitas Data

Pengujian dengan menggunakan SPSS pada *kolom corrected item-Total correlation* (hasil uji terlampir), tidak terdapat nilai r_{hitung} -nya lebih besar daripada r_{tabel} (0,210), sehingga diyakini masing-masing item instrumen memiliki validitas yang baik.

Dalam uji reliabilitas data dilakukan dengan membandingkan α dari masing-masing variabel, dalam hal ini dengan nilai *Cronbach Alpha* $> 0,60$ (Hunnelly, 1969). Hasil pengujian menunjukkan, Nilai $r_{\alpha X1} = 0,7827$, Nilai $r_{\alpha X2} = 0,8244$, dan Nilai $r_{\alpha X3} = 0,7574$. Ketiga-tiganya lebih besar dari 0,60. Dengan hasil ini diyakini bahwa kuisioner yang digunakan cukup valid dan reliabel sebagai alat pengukur variabel.

4.3. Uji Asumsi Penyimpangan Klasik

Adapun pengujian terhadap asumsi klasik dengan program SPSS yang dilakukan pada penelitian ini meliputi :

4.3.1. Uji Multikolinieritas

Hasil pengujian multikolinieritas menunjukkan *Tolerance value* antara 0,919 sampai dengan 0,972 dan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) antara 1,384 sampai dengan 1,745 untuk persamaan 1. Sedangkan untuk persamaan 2, *Tolerance value* antara 0,912 sampai dengan 0,971 dan nilai VIF antara 1,045 sampai dengan 1,845. Hal tersebut menunjukkan tidak adanya multikolinieritas, dimana *tolerance value* yang direkomendasikan apabila terjadi multikolinieritas sebesar $< 0,10$, dan nilai $VIF > 10$ (Hair, 1992, h.48). Demikian juga halnya dalam hubungan antar variabel seperti tampak pada tabel 4.4, menunjukkan juga tidak terdapat multikolinieritas karena koefisien-koefisiennya tidak lebih besar dari 0,80 (Gujarati, 1995, h.355).

Tabel 4.4
Analisis Korelasi Antar Variabel

Correlations

		Y	X1	X2	X3
Y	Pearson Correlation	1.000	-.134	-.793**	.505**
	Sig. (2-tailed)	.	.213	.000	.000
	N	88	88	88	88
X1	Pearson Correlation	-.134	1.000	.113	-.200
	Sig. (2-tailed)	.213	.	.293	.062
	N	88	88	88	88
X2	Pearson Correlation	-.793**	.113	1.000	-.353**
	Sig. (2-tailed)	.000	.293	.	.001
	N	88	88	88	88
X3	Pearson Correlation	.505**	-.200	-.353**	1.000
	Sig. (2-tailed)	.000	.062	.001	.
	N	88	88	88	88

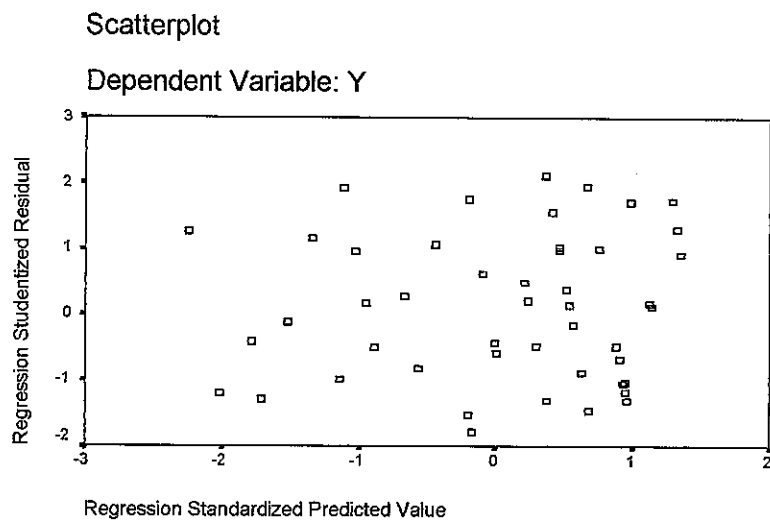
** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Sumber : Data primer yang diolah, 2002.

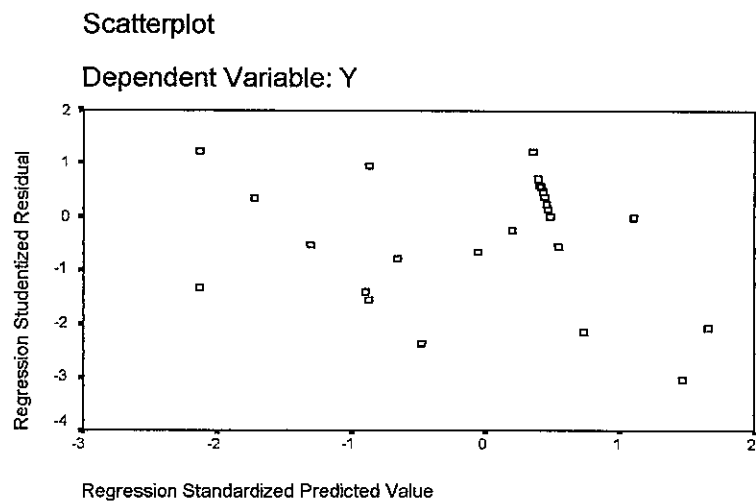
4.3.2. Uji Heteroskedastisitas

Setelah dilakukan uji heteroskedastisitas, maka hasilnya menunjukkan bahwa hubungan antara antara *Regression Studentized Residual* dan *Regeression Standardized Predicted Value* terlihat titik-titik (point-point) menyebar secara acak dan tidak membentuk suatu pola yang jelas, serta tersebar baik diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini berarti tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi variabel dependent berdasarkan masukan variabel independennya. Untuk lebih jelasnya lihat gambar 4.1 berikut.

Gambar 4.1 Uji Heteroskedastisitas Persamaan 1



Gambar 4.2 Uji Heteroskedastisitas Persamaan



4.3.3. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dilakukan dengan uji mapping Durbin Watson (DW). Dari regresi diperoleh angka DW sebesar 1,851 untuk Persamaan 1 dan 1,893 untuk

Persamaan 2 (lihat lampiran SPSS). Dengan jumlah data (n) sama dengan 88 dan jumlah variabel (k) sama dengan 4 diperoleh angka $d_L = 1,50$ dan $d_U = 1,69$.

Gambar 4.3
Hasil Pengujian Durbin Watson Persamaan 1

Autokorelasi Negatif	Tanpa Kesimpulan	Tidak Terdapat Autokorelasi	Tanpa Kesimpulan	Autokorelasi Positif
d_L 1,50	d_U 1,69	d 2	$4 - d_U$ 2,31	$4 - d_L$ 2,50

Karena 1,851 terletak antara $4 - d_U$ dan d_U maka tidak terdapat autokorelasi baik positif maupun negatif.

Gambar 4.4
Hasil Pengujian Durbin Watson Persamaan 2

Autokorelasi Negatif	Tanpa Kesimpulan	Tidak Terdapat Autokorelasi	Tanpa Kesimpulan	Autokorelasi Positif
d_L 1,50	d_U 1,69	d 2	$4 - d_U$ 2,31	$4 - d_L$ 2,50

Karena 1,893 terletak antara $4 - d_U$ dan d_U maka tidak terdapat autokorelasi baik positif maupun negatif.

4.4. Pengujian Hipotesis

4.4.1. Pengujian Hipotesis I

Hipotesis pertama yang diajukan yaitu, interaksi *Locus of control* dengan Kesadaran Etik akan mempengaruhi Respon Auditor dalam situasi konflik audit. Pengaruh *Locus of control* pada respon auditor dalam situasi konflik audit akan lebih

independen apabila didukung dengan kesadaran etik yang tinggi. Analisis dilakukan dengan menggunakan regresi berganda (*multiple regression*).

Tabel 4.5
Analisis Interaksi antara *Locus of control* dengan Kesadaran Etik

Variabel	Koefisien Beta	Koefisien	Std. Error	t-value	Sig.
<i>Locus of control</i> (X1)	β_1	0,734	0,922	0,796	0,043
Kesadaran Etik (X3)	β_3	0,632	0,125	5,063	0,002
Interaksi (X1X3)	β_4	-0,0151	0,016	-0,967	0,034
Konstanta	α	83,658	6,046	13,838	0,000
	N = 88	$R^2 = 0,793$	F = 10,005	$p = 0,000$	

Sumber : Data primer yang diolah, 2002.

Dari tabel 4.7 menunjukkan bahwa koefisien β_4 sebesar -0,0151 signifikan pada $p \leq 0,05$, nilai koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,793, nilai F sebesar 10,005 signifikan pada $p = 0,034$. Hal ini berarti bahwa hipotesa yang diajukan diterima. Dengan kata lain interaksi antara *locus of control* dengan kesadaran etik berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit.

Selanjutnya dilakukan pengujian koefisien regresi parsial atau uji t untuk mengetahui apakah variabel independen secara individual mempengaruhi variabel dependen. Hasil t-tabel : 1,989 sedangkan t-hitung *locus of control* (X1)=0,796, kesadaran etik (X3)= 5,063, dan Respon Auditor (X1X3) = -0,967. Melihat nilai t hitung yang kemudian diperbandingkan dengan nilai t tabel, maka dapat dikatakan bahwa secara parsial masing-masing variabel bebas memang berpengaruh nyata (significant) pada tingkat alfa 5 persen. Secara rinci, maka perhitungan uji-t untuk persamaan dapat dikatakan:

$$- \quad \text{t-hitung X1X3} (-0,967) < \text{t-tabel} (1,989)$$

Dapat disimpulkan bahwa variabel *Locus of control* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap variabel Respon auditor dalam situasi konflik audit. Dengan demikian hipotesis 1 yang menyatakan bahwa interaksi *locus of control* dengan kesadaran Etik berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit terbukti.

Dari persamaan 1 : $Y = 83,658 + 0,734 X_1 + 0,632 X_3 - 0,0151 X_1 X_3$

Selanjutnya dilakukan pengujian turunan parsial untuk mengetahui bentuk efek simetris dan *nonmonotonic* atau *monotonic* dengan menghitung *inflection point* –nya sebagai berikut :

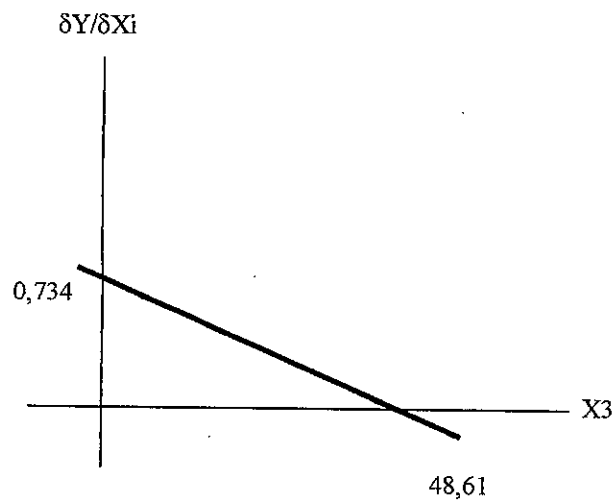
$$\frac{\delta Y}{\delta X_1} = \beta_1 + \beta_4 X_3$$

$$= 0,734 - 0,0151 X_3$$

$$X_3 = 0 \quad \frac{\delta Y}{\delta X_1} = 0,734$$

$$\frac{\delta Y}{\delta X_1} = 0 \quad X_3 = \frac{\beta_1}{\beta_4} = \frac{0,734}{0,0151} = 48,61$$

Nilai *inflection point* sebesar 48,61 berada dalam kisaran nyata skor X_3 yang diperoleh yaitu antara 30 – 63. Hal ini menunjukkan *locus of control* memiliki pengaruh *nonmonotonic* dan simetris terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit, yaitu adanya pengaruh variabel lain (X_3) sebagai *moderating variable*. Pada titik ini (48,61) hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit akan berubah arah dan mempunyai arti yang berbeda.



Gambar 4.5. Grafik Inflection Point interaksi antara *Locus of control* dengan Kesadaran Etik

Sumbu horisontal menunjukkan kisaran level kesadaran etik (X_3) yang diperlakukan sebagai variabel *moderating* dalam hubungan antara *locus of control* (X_1) dengan respon auditor dalam situasi konflik audit (Y). Sumbu vertikal $\frac{\delta Y}{\delta X_1}$ menunjukkan pengaruh *locus of control* terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit. Sedangkan *slope* menunjukkan perubahan tingkat respon auditor dalam situasi konflik audit yang disebabkan oleh adanya perubahan dalam *locus of control* dalam kisaran kesadaran etik.

Pada level kesadaran etik yang lebih rendah (skor $< 48,61$) hubungan antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit adalah positif, yang berarti skor tinggi dari *locus of control* (eksternal) berhubungan dengan skor yang tinggi dari respon auditor dalam situasi konflik audit (kurang independen). Dengan demikian seorang auditor yang beranggapan bahwa semua

kejadian yang menimpa dirinya itu diluar kemampuannya untuk merubahnya akan cenderung memenuhi permintaan klien untuk merubah hasil auditnya menyimpang dari standar atau ketentuan yang berlaku. Dalam hal ini dapat dikatakan auditor tersebut kurang independen. Sebaliknya, pada level kesadaran etik yang lebih tinggi (skor > 48,61) dapat dikatakan auditor mempunyai kecenderungan lebih independen, yang artinya hasil audit akan tertuang berdasarkan fakta yang ada tanpa suatu rekayasa.

Selain hubungan positif diatas ternyata dalam pengamatan lebih lanjut dijumpai adanya hubungan yang negatif antara *locus of control* dengan respon auditor dalam situasi konflik audit. Skor yang tinggi dari *locus of control* (eksternal) berhubungan dengan skor yang lebih rendah dari respon auditor dalam situasi konflik audit (lebih independen), demikian sebaliknya. Lebih lanjut dijelaskan dalam tabel dibawah ini.

Tabel.4.6
Respon auditor dalam situasi konflik audit pada kondisi *Locus of control* (internal-eksternal) dan Kesadaran Etik (tinggi-rendah) Diluar Prediksi

Interaksi Diluar Prediksi	n	Respon Auditor	
		Lebih Independen	Kurang Independen
<i>Locus of control</i> external dengan Kesadaran Etik Tinggi	27	0,81	0,19
<i>Locus of control</i> internal dengan Kesadaran Etik Rendah	18	0,44	0,56

Sumber : Data primer yang diolah, 2002.

Dari analisis secara individual terhadap data responden yang memberikan jawaban diluar prediksi yang dihipotesiskan menggambarkan, adanya interaksi

antara *locus of control* (external) dengan kesadaran etik (tinggi) menghasilkan respon auditor yang cenderung lebih independen (dominan sebesar 0,81). Hal seperti ini bisa terjadi karena adanya pengaruh variabel kesadaran etik yang memoderat *locus of control* (eksternal) sehingga menjadi lebih independen. Demikian halnya yang terjadi pada *locus of control* (internal) karena pengaruh dari kesadaran etik yang rendah mengakibatkan respon auditor dalam situasi konflik audit menjadi kurang independen (dominan sebesar 0,56). Hal ini menjelaskan, bahwa kesadaran etik yang rendah tidak cukup untuk mempengaruhi auditor dalam situasi konflik audit meskipun didukung dengan *locus of control* internal.

4.4.2. Pengujian Hipotesis II

Hipotesis kedua yang diajukan yaitu, interaksi Komitmen profesi dengan Kesadaran Etik akan mempengaruhi Respon Auditor dalam situasi konflik audit. Pengaruh Komitmen profesi pada respon auditor dalam situasi konflik audit akan lebih independen apabila didukung dengan kesadaran etik yang tinggi.

Tabel.4.7
Hasil Analisis Interaksi antara Komitmen Profesi dengan Kesadaran Etik

Variabel	Koefisien Beta	Koefisien	Std. Error	t-value	Sig.
Komitmen Profesi (X2)	β_2	2,266	1,005	2,255	0,027
Kesadaran Etik (X3)	β_3	3,094	0,841	3,679	0,000
Interaksi (X2X3)	β_5	-0,06882	0,021	-3,300	0,001
Konstanta	α	9,991	40,816	0,245	0,807
	N = 88	$R^2 = 0,722$	F = 72,867	p = 0,000	

Sumber : Data primer yang diolah, 2002.

Dari tabel 4.7 menunjukkan bahwa koefisien β_5 sebesar -0,06882 signifikan pada $p \leq 0,05$, nilai koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,722, nilai F sebesar 72,867

signifikan pada $p=0,001$. Hal ini menunjukkan interaksi antara komitmen profesi dengan kesadaran etik berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit, dengan demikian hipotesa yang diajukan didukung

Selanjutnya dilakukan pengujian koefisien regresi parsial atau uji t untuk mengetahui apakah variabel independen secara individual mempengaruhi variabel dependen. Hasil t-tabel : 1,989 sedangkan t-hitung Komitmen profesi (X_2)=2,255 kesadaran etik (X_3)= 3,679, dan Respon Auditor ($X_2 X_3$) = -3,300. Melihat nilai t hitung yang kemudian diperbandingkan dengan nilai t tabel, maka dapat dikatakan bahwa secara parsial masing-masing variabel bebas memang berpengaruh nyata (*significant*) pada tingkat alfa 5 persen. Secara rinci, maka perhitungan uji-t untuk persamaan dapat dikatakan:

$$- \quad t\text{-hitung } X_2 X_3 (-3,300) < t\text{-tabel } (1,989)$$

Dapat disimpulkan bahwa variabel Komitmen Profesi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap variabel Respon auditor dalam situasi konflik audit. Dengan demikian hipotesis 1 yang menyatakan bahwa interaksi Komitmen Profesi dengan kesadaran Etik berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit terbukti.

$$\text{Dari persamaan 1 : } Y = 9,991 + 2,266 X_2 + 3,094 X_3 - 0,06882 X_2 X_3$$

Selanjutnya dilakukan pengujian turunan parsial untuk mengetahui bentuk efek simetris dan *nonmonotonic* atau *monotonic* dengan mengetahui hasil perhitungan *inflection point* –nya sebagai berikut :

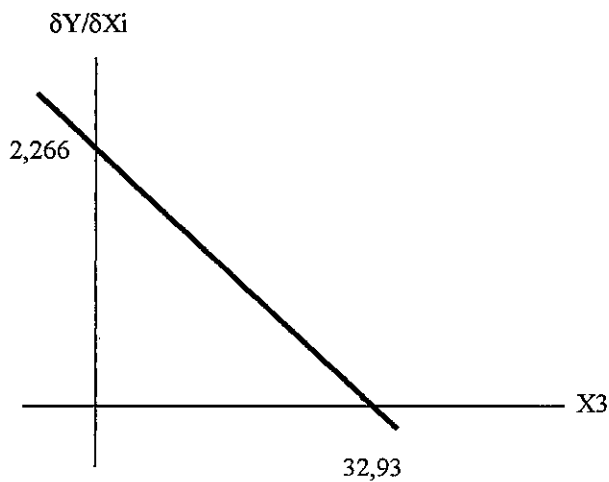
$$\frac{\delta Y}{\delta X_2} = \beta_2 + \beta_5 X_3$$

$$= 2,266 - 0,06882 X_3$$

$$X_3 = 0 \quad \frac{\delta Y}{\delta X_2} = 2,266$$

$$\frac{\delta Y}{\delta X_2} = 0 \quad X_3 = \frac{\beta_2}{\beta_5} = \frac{2,266}{0,06882} = 32,93$$

Nilai *inflection point* yang diperoleh sebesar 32,93 berada dalam kisaran nyata skor X_3 yang diperoleh yaitu antara 30 – 63. Hal ini menunjukkan Komitmen profesi memiliki pengaruh nonmonotonic dan simetris terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit. Pada titik ini (32,93) hubungan antara Komitmen profesi dengan respon auditor dalam situasi konflik audit akan berubah arah.



Gambar 4.6. Grafik Inflection Point interaksi antara Komitmen profesi dengan Kesadaran Etik.

Sumbu horisontal menunjukkan kisaran level kesadaran etik (X_3) yang diperlakukan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara Komitmen profesi (X_2) dengan respon auditor dalam situasi konflik audit (Y). Sumbu vertikal $\frac{\delta Y}{\delta X_2}$ menunjukkan pengaruh Komitmen profesi terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit. Sedangkan slope menunjukkan perubahan tingkat respon auditor dalam situasi konflik audit yang disebabkan oleh adanya perubahan Komitmen profesi dalam kisaran kesadaran etik.

Pada level kesadaran etik yang lebih rendah (skor < 32,93) hubungan antara dengan respon auditor dalam situasi konflik audit adalah positif, yang berarti skor tinggi dari Komitmen profesi (rendah) berhubungan dengan skor yang tinggi dari respon auditor dalam situasi konflik audit (kurang independen). Dengan demikian auditor mempunyai kecenderungan yang lebih besar memenuhi permintaan klien dengan merubah hasil auditnya sesuai pesanan yang diinginkan oleh klien. Sebaliknya, pada level kesadaran etik yang lebih tinggi (skor > 32,93), auditor mempunyai kecenderungan lebih independen.

Seperti halnya pada hipotesis pertama ternyata dalam pengamatan lebih lanjut atas hipotesis kedua juga dijumpai adanya hubungan yang negatif antara komitmen profesi dengan respon auditor dalam situasi konflik audit. Skor yang tinggi dari komitmen profesi (rendah) berhubungan dengan skor yang lebih rendah dari respon auditor dalam situasi konflik audit (lebih independen), demikian sebaliknya. Lebih lanjut dijelaskan dalam tabel dibawah ini.

Tabel.4.8
Respon auditor dalam situasi konflik audit pada kondisi Komitmen Profesi (tinggi-rendah) dan Kesadaran Etik (tinggi-rendah) Diluar Prediksi

Interaksi Diluar Prediksi	n	Respon Auditor	
		Lebih Independen	Kurang Independen
Komitmen Profesi Rendah dengan Kesadaran Etik Tinggi	17	0,65	0,35
Komitmen Profesi Tinggi dengan Kesadaran Etik Rendah	17	0,35	0,65

Sumber : Data primer yang diolah, 2002.

Dari analisis secara individual terhadap data responden yang memberikan jawaban diluar prediksi yang dihipotesiskan, yaitu menggambarkan adanya interaksi antara Komitmen Profesi (rendah) dengan kesadaran etik (tinggi) menghasilkan respon auditor yang cenderung lebih independen (dominan sebesar 0,65). Hal seperti ini bisa terjadi karena adanya pengaruh variabel kesadaran etik yang memoderat Komitmen Profesi (rendah) sehingga menjadi lebih independen. Demikian halnya yang terjadi pada Komitmen Profesi (tinggi) karena pengaruh dari kesadaran etik yang rendah mengakibatkan respon auditor dalam situasi konflik audit menjadi kurang independen (dominan sebesar 0,65). Hal ini menjelaskan, bahwa dengan kesadaran etik yang rendah tidak cukup untuk mempengaruhi auditor dalam situasi konflik audit meskipun didukung dengan Komitmen Profesi yang tinggi.

4.5. Pembahasan dan Implikasi Hasil Penelitian

Hasil penelitian ini menegaskan kembali hasil temuan Siegel-Marconi (1989) dan Jeffrey -Weatherhold (1996) yang menyatakan bahwa interaksi variabel komitmen profesi (personalitas) dengan variabel kesadaran etik (*cognitive style*) mempunyai pengaruh terhadap perilaku auditor dalam melakukan prakteknya. Lebih lanjut, penelitian ini mengembangkan dan melengkapi penelitian yang dilakukan oleh Umi Muawanah (2000) dengan cakupan latar belakang responden yang berbeda, walaupun pada akhirnya mendapatkan hasil yang relatif sama.

Kesadaran etik merupakan faktor dominan yang mempengaruhi dalam pengambilan keputusan etik auditor, hal ini diindikasikan oleh variabel-variabel personalitas (*locus of control* dan komitmen profesi) yang cenderung eksternal atau kurang, ternyata dengan pengaruh kesadaran etik yang tinggi menghasilkan respon audit yang cenderung lebih independen. Dalam hal ini, pengaruh variabel personalitas tetap mempunyai kontribusi dalam rangka peningkatan perilaku etik auditor, namun dengan penekanan lebih diarahkan pada kesadaran etik, karena secara teknis dengan bimbingan dan pelatihan maka kesadaran etik akan dapat ditingkatkan.

Implikasi hasil penelitian ini lebih lanjut dapat menjadi masukan bagi kalangan akademisi dalam merencanakan materi pengajarannya, yaitu dengan memasukkan materi berperilaku personal secara proporsional dalam kurikulum akademis. Bagi organisasi profesi, Ikatan akuntan Indonesia (IAI) dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan guna peningkatan etika para anggotanya melalui sarana peningkatan kesadaran etik yang ada.

Hasil penelitian ini yang menggunakan responden auditor pemerintah ternyata memberikan dukungan empiris atas penelitian terdahulu yang menggunakan responden akuntan publik (Umi Muawanah,2000). Perbedaan latar belakang dalam hal kelangsungan hidup secara individu maupun organisasi ternyata tidak memberikan hasil yang berbeda.

Kompetensi auditor yang seringkali dianggap sebagai penyebab terjadinya hasil audit yang tidak independen perlu dicermati lebih lanjut, karena kompetensi dalam hal latar belakang akademis akan mudah terpenuhi melalui jenjang pendidikan akuntan yang disyaratkan. Dengan kata lain, seorang auditor yang mempunyai kompetensi (keahlian) yang tinggi tidak akan menutup kemungkinan akan lebih pandai melakukan tindakan kecurangan dalam pelaksanaan auditnya. Oleh karena itu perlu adanya peningkatan pada faktor-faktor lain (personalitas dan *cognitive style*) sebagaimana diungkap pada penelitian ini.

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

5.1.1. Hasil Penelitian

Atas hipotesis I yang menyatakan bahwa interaksi *locus of control* dengan kesadaran Etik berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit diterima. Hal itu dapat dipahami, mengingat interaksi locus control dengan kesadaran Etik secara simultan berpengaruh terhadap respon auditor. Demikian juga halnya dengan hipotesis II yang menyatakan interaksi komitmen profesi dengan kesadaran Etik berpengaruh terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit terbukti. Hal itu dapat dipahami, mengingat komitmen profesi dengan kesadaran Etik secara simultan berpengaruh terhadap respon auditor.

Selain itu, hasil pengujian nonmonotonic, diperoleh dua persamaan turunan pertama yang berkorelasi positif terhadap variabel moderating, dimana diperoleh besarnya pengaruh interaksi antara kesadaran Etik dengan *locus of control* terhadap respon auditor dalam situasi konflik audit yang positif. Demikian pula, diperoleh besarnya pengaruh interaksi antara kesadaran Etik dengan komitmen profesi terhadap auditor dalam situasi konflik audit yang positif. Disamping itu diperoleh besarnya nilai inflection point yang positif.

5.1.2. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini menghadapi beberapa keterbatasan – keterbatasan meliputi adanya kenyataan bahwa penelitian yang menggunakan data interval selalu saja tidak mampu menjawab seberapa jauh atau seberapa besar perubahan satu variabel pengaruh akan mempengaruhi variabel terikat. Kedua, jumlah responden yang diambil belum cukup mewakili, hanya sebesar 88 responden dari jumlah populasi auditor pemerintah yang diperkirakan berjumlah kurang lebih 5.000 akuntan. Untuk mengeliminir keterbatasan tersebut dilakukan penyebaran kuisioner ke 4 (empat) kota besar di Indonesia yang dianggap representatif mewakili.

5.2. Saran

Adapun agenda penelitian mendatang yang perlu dilakukan untuk menyempurnakan penelitian ini meliputi: kemungkinan memasukkan data nominal, dengan melibatkan variabel internal dan eksternal, sehingga dapat diperoleh hasil penelitian yang lebih komprehensif.

DAFTAR PUSTAKA

- Aranya, N., and K. A. Ferris, 1984. Reexamination of accountants Organizational-Professional Conflict. *The Accounting Review*, Vol. 59. (January): 1 – 15.
- Aslikanasy, Neal M. dan C. A. Windsor, 1995. The Effect of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief In A just World on Auditor Independence. *Accounting, Organizations and society*, Vol. 20, No. 7/8: 701 – 720.
- Brooks, Leonard J., 1995. *Professional Ethics for Accountants*. West Publishing Company, Los Angeles.
- Cohen, J., L. Pant and D Sharp, 1995. An Exploratory Examination of International Differences in Audithoers Ethical Perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 7: 37 – 64.
- Cohen, J. R., L. W. Pant and D J. Sharp, 1996. Measuring the Ethical Awareness and Ethical Orientation of Canadian Auditors. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8: 99 – 123.
- Cohen, J. R., L. W. Pant and D J. Sharp, 1998. The Effect of Gender and Academic Discipline Diversity on the Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits. *Accounting Horizons*, Vol. 12 No. 9. (September): 250 – 270.
- Ford, Robert C., and W. D. Richardson, 1994. Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature. *Journal of Business Ethics*, Vol. 13: 205 – 221.
- Franz Magnis-Suseno, 1985. Etika Dasar. *Masalah-masalah Pokok Filsafat Moral*. Kanisius
- Gul, F. A., 1991. The Effects of Management Accounting System and Enviromental Uncertainty on Small Business Managers Performance. *Accounting and Business Research*, Vol. 22: 51 – 61.
- Jan Hoesada, 1997. Etika Bisnis dan Profesi di Era Global. *Media Akuntansi*, No. 21, Tahun IV: 5 – 7.
- Jeffrey, Cynthia, dan Nancy Weatherholt, 1996. Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes. A Study of CPAs and Corporate Accountants. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8: 8 – 29.
- Jones, Gwen E., and Michael J. Kavanagh, 1996. An Experimental Examination of the Effects of Individual and Situational Factors on Unethical Behavioral Intentions in the Workplace. *Journal of Business Ethics*, Vol. 15: 511 – 523.

UPT-PUSTAK-UNDIP

- Khomsiyah dan Nur Indriantoro, 1998. Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Komitmen, dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 1, No. 1 (Januari): 13 – 28.
- Knapp, Michael C., 1985. Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. *The Accounting Review*, Vol. LX, No. 2. (April): 202 – 211.
- Loeb, Stephen E., 1971. A Survey of Ethical Behavior in the Accounting Profession. *Journal of Accounting Research*, (Autum): 287 – 306.
- Louwers, Timothy J., Lawrence A. Ponemon and Robin R. Radtke, 1997. Examining Accountants' Ethical Behavior. A Review and Implication for Future Research. *Behavioral Accounting Research: Foundation and Fontiers*. Edited by Vicky Arnold dan Steve G. Sutton. American Accounting Association.
- Mautz, R. K. and Hussein A. Sharaf, 1993. *The Philosophy of Auditing*. . American Accounting Association.
- Morrow, P., and R. Wirth, 1989. Work Commitment Among Salaried Professional. *Journal of Vocational Behavior*, Vol. 39: 40 – 56.
- Nur Indriantoro, 1993. The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions a Moderating Variables. *Accountancy Development in Indonesia*. No. 18. Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi Jakarta.
- Pickering, Peg, 2001. Win-win Solution. *How to Manage Conflict*. Ed.3,- Jakarta;Erlangga
- Ponemon, Lawrence A., 1992. Ethical Reasoning and Selection-Socialization in Accounting. *Accounting, Organization and Society*, (March): 239 – 244.
- Shaub, M. K., D. W. Finn and P. Munter, 1993. The Effect of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity. *Behavioral Research in Accounting*, Vol 5: 145 – 169.
- Schoonhoven, C. B., 1981. Problems with Contingency Theory: Testing Assumptions Hidden Within the Language of Contingency "Theory". *Administrative Science Quarterly*, Vol 26: 349 – 377.
- Siegel, G. dan H. R. Marconi, 1989. *Behavioral Accounting*. South-Western Publishing Co. Chicago.
- Trevino, Linda K., 1986. Ethihcal Decision Making in Organizations: A Person Situation Interactionist Model. *Academy of Managemen Review*, Vol. 60: 601 – 617.

- Trevino, Linda K., 1992. Moral Reasoning and Business Ethic: Implications for Research, Education and Management. *Journal of Business Ethics*, Vol. 11: 445 – 459.
- Tsui, Judi S. L. dan Ferdinand A. Gul, 1996. Auditors' Behaviour in An Audit Conflict Situation: A Research Note on the Role of Locus of Control and Ethical Reasoning. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, No. 1: 41 – 51.
- Umi Muawanah, 2000, Perilaku Auditor Dalam Situasi Konflik Audit : Peran *Locus of Control*, Komitmen Profesi, dan Kesadaran Etis, *Symposium Nasional Akuntansi IV Tahun 2000*
- Verbeke, W., C., 1996. Ouwerkerk dan Ed Peelen. Exploring the Contextual and Individual Factors on Ethical Decision Making of Salespeople. *Journal of Business Ethics*, Vol. 15: 1175 – 1187.